

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ฉบับที่ ๑๓/๒๕๕๓

เรื่อง มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง ๒๕๕๒)

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๓ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชี มีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี และกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชียังต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีในการประชุม ครั้งที่ ๑๖ (๑/๒๕๕๓) เมื่อวันที่ ๕ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๓ จึงออกประกาศ ดังนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิก มาตรฐานการบัญชีฉบับดังต่อไปนี้ เมื่อมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตามข้อ ๒ มีผลบังคับใช้

๑.๑ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๘ เรื่อง กำไรต่อหุ้น ซึ่งประกาศใช้บังคับโดยประกาศ ก.บช. ฉบับที่ ๔๒ (พ.ศ. ๒๕๔๓) เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ประกาศ ณ วันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๓ ในลำดับที่ ๑๕ ของบัญชีรายชื่อมาตรฐานการบัญชีแนบท้ายประกาศ และให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ตามข้อ ๒.๑๕ ของประกาศฉบับนี้แทน

๑.๒ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๕๓ เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งประกาศใช้บังคับโดยประกาศคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๑๐/๒๕๔๘ เรื่อง ประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๕๒-๕๔ ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ และให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ตามข้อ ๒.๑๘ ของประกาศฉบับนี้แทน

๑.๓ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๕๒ เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล ซึ่งประกาศใช้บังคับโดยประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๕/๒๕๔๕ เรื่อง แก้ไขมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๕๒ ประกาศ ณ วันที่ ๑๘ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๔๕ และให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ตามข้อ ๒.๖ ของประกาศฉบับนี้แทน

๑.๔ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง งบกระแสเงินสด มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๔ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๙ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ซึ่งประกาศใช้บังคับโดยประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๙/๒๕๕๐ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ประกาศ ณ วันที่ ๒ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๐ และให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ตามข้อ ๒.๔ ข้อ ๒.๑๐ ข้อ ๒.๑๒ ข้อ ๒.๑๓ ข้อ ๒.๑๔ และข้อ ๒.๓ ของประกาศฉบับนี้แทน ตามลำดับ

๑.๕ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง การนำเสนอ งบการเงิน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๙ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ซึ่งประกาศใช้บังคับโดยประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๓๘/๒๕๕๐ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) ฉบับที่ ๓๙ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) และฉบับที่ ๔๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) ประกาศ ณ วันที่ ๒๑ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๐ และให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ตามข้อ ๒.๒ ข้อ ๒.๕ และข้อ ๒.๑๖ ของประกาศฉบับนี้แทน ตามลำดับ

๑.๖ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๙ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง สัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง สินค้าคงเหลือ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๕๑ เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งประกาศใช้บังคับโดยประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๖๒/๒๕๕๐ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๙ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) ฉบับที่ ๓๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) ฉบับที่ ๔๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) และฉบับที่ ๕๑ ประกาศ ณ วันที่ ๗ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๐ และให้ใช้ มาตรฐานการบัญชี ตามข้อ ๒.๘ ข้อ ๒.๓ และข้อ ๒.๑๙ ของประกาศฉบับนี้แทนตามลำดับ

๑.๗ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง การด้อยค่า ของสินทรัพย์ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๕๔ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ซึ่งประกาศใช้บังคับโดยประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๘๖/๒๕๕๑ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๕๔ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๕๑ และให้ใช้ มาตรฐานการบัญชี ตามข้อ ๒.๑๓ และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตามข้อ ๒.๒๑ ของประกาศฉบับนี้แทนตามลำดับ

๑.๘ แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง ๒๕๕๐) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๐ เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๔ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งประกาศใช้บังคับโดยประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๑๖/๒๕๕๒ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ประกาศ ณ วันที่ ๒๑ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๒ และให้ใช้ แม่บทการบัญชี ตามข้อ ๒.๑ และมาตรฐานการบัญชี ตามข้อ ๒.๕ ข้อ ๒.๑๑ และข้อ ๒.๒๐ ของประกาศฉบับนี้แทนตามลำดับ

ข้อ ๒ ให้ใช้ แม่บทการบัญชี มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตามบัญชีแนบท้ายประกาศฉบับนี้แทน โดยมีการเปลี่ยนแปลงเลขฉบับใหม่ของมาตรฐานการบัญชีใหม่ ดังนี้

๒.๑ แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง ๒๕๕๒)

๒.๒ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง การนำเสนอ
งบการเงิน

๒.๓ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง สินค้าคงเหลือ

๒.๔ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง งบกระแสเงินสด

๒.๕ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง นโยบายการบัญชี
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

๒.๖ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๐ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลัง
รอบระยะเวลารายงาน

๒.๗ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

๒.๘ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง สัญญาเช่า

๒.๙ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๐ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง การบัญชีสำหรับ
เงินอุดหนุนจากรัฐบาล และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

๒.๑๐ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

๒.๑๑ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๔ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูล
เกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

๒.๑๒ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ

๒.๑๓ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง เงินลงทุน ในบริษัทร่วม

๒.๑๔ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง ส่วนได้เสียในการ ร่วมค้า

๒.๑๕ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๓ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง กำไรต่อหุ้น

๒.๑๖ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๔ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง งบการเงิน ระหว่างกาล

๒.๑๗ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง การด้อยค่าของ สินทรัพย์

๒.๑๘ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง ประมาณการ หนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและ สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

๒.๑๙ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๘ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มี ตัวตน

๒.๒๐ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน

๒.๒๑ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๒) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

ข้อ ๓ ให้ใช้ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพิ่มเติม ตามบัญชี แนบท้ายประกาศ ต่อไปนี้

๓.๑ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๑๒ เรื่อง ภาษีเงินได้

๓.๒ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๕ เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพ เศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง

๓.๓ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๖ เรื่อง การสำรวจและประเมินค่า แหล่งทรัพยากรแร่

ประกาศ ณ วันที่ ๘ เมษายน พ.ศ. ๒๕๕๓

ศาสตราจารย์เกียรติคุณเกษรี ณรงค์เดช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)

คำแถลงการณ์

แม่บทการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นตามแม่บทการบัญชี (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (Bound volume 2009))

แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) ฉบับนี้ ไม่มีเนื้อหาแตกต่างจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2550)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
บทนำ	1-11
วัตถุประสงค์และสถานภาพ	1-4
ขอบเขต	5-8
ผู้ใช้งบการเงินและความต้องการข้อมูล	9-11
วัตถุประสงค์ของงบการเงิน	12-21
ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน	15-21
หมายเหตุและรายละเอียดประกอบประกอบงบการเงิน	21
ข้อสมมติ	22-23
เกณฑ์คงค้าง	22
การดำเนินงานต่อเนื่อง	23
ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน	24-46
ความเข้าใจได้	25
ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	26-30
ความมีสาระสำคัญ	29-30
ความเชื่อถือได้	31-38
การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม	33-34
เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ	35
ความเป็นกลาง	36
ความระมัดระวัง	37
ความครบถ้วน	38
การเปรียบเทียบกันได้	39-42
ข้อจำกัดของข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้	43-45
ความทันต่อเวลา	43
ความสมดุลระหว่างประโยชน์กับต้นทุน	44
ความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพ	45
การแสดงผลข้อมูลที่ถูกต้องตามควร	46
องค์ประกอบของงบการเงิน	47-81
ฐานะการเงิน	49-52
สินทรัพย์	53-59

หนี้สิน	60-64
ส่วนของผู้ถือหุ้น	65-68
ผลการดำเนินงาน	69-73
รายได้	74-77
ค่าใช้จ่าย	78-80
การปรับปรุงเพื่อการรักษาระดับทุน	81
การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน	82-98
ความน่าจะเป็นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต	85
ความเชื่อถือได้ของการวัดมูลค่า	86-88
การรับรู้รายการของสินทรัพย์	89-90
การรับรู้รายการของหนี้สิน	91
การรับรู้รายการของรายได้	92-93
การรับรู้รายการของค่าใช้จ่าย	94-98
การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน	99-101
แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน	102-110
แนวคิดเรื่องทุน	102-103
แนวคิดการรักษาระดับทุนและการวัดกำไร	104-110

คำนำ

งบการเงินที่กิจการต่าง ๆ ในประเทศจัดทำขึ้นเพื่อนำเสนอต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอกอาจมีความแตกต่างจากงบการเงินของประเทศอื่น เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางสังคม เศรษฐกิจ และกฎหมายที่แตกต่างกัน แม้ว่างบการเงินในแต่ละประเทศเหล่านั้นอาจมีส่วนคล้ายคลึงกันอยู่บ้าง แต่ก็ยังคงมีความแตกต่างซึ่งอาจเป็นผลมาจากความหลากหลายของสถานการณ์ด้านสังคม เศรษฐกิจ และกฎหมาย อีกทั้ง แต่ละประเทศอาจกำหนดมาตรฐานการบัญชีในประเทศของตนเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินที่แตกต่างกัน

ความแตกต่างของสภาพแวดล้อมดังกล่าวทำให้การให้คำนิยามขององค์ประกอบในงบการเงินมีความหลากหลาย ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย นอกจากนี้ ยังทำให้เกิดความแตกต่างของเกณฑ์การรับรู้และวิธีการวัดมูลค่ารายการต่าง ๆ ในงบการเงิน ซึ่งมีผลกระทบไปถึงขอบเขตของงบการเงิน และการเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินอีกด้วย

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้พยายามลดความแตกต่างนี้ โดยการทำให้ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี และวิธีการที่ใช้เกี่ยวกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินเป็นไปในทางเดียวกัน ซึ่งคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเชื่อว่า วิธีการที่ดีที่สุดที่ทำให้งบการเงินเป็นไปในทางเดียวกันคือการมุ่งไปที่การจัดทำงบการเงินซึ่งให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเชื่อว่า งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์นี้จะสามารถตอบสนองความต้องการโดยทั่วไปของผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินเกือบทั้งหมดตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เพื่อข้อใดข้อหนึ่งตามตัวอย่างต่อไปนี้

1. ตัดสินใจ ซื้อ ถ้าวัว หรือขายเงินลงทุนในตราสารทุน
2. ประเมินผลการบริหารงานหรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร
3. ประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายและให้ผลประโยชน์อื่นแก่พนักงานของกิจการ
4. ประเมินความปลอดภัยในการให้กู้ยืมแก่กิจการ
5. กำหนดนโยบายทางภาษี
6. กำหนดการจัดสรรกำไรและเงินปันผล
7. จัดเตรียมรายได้ประชาชาติหรือใช้เป็นข้อมูลทางสถิติ
8. กำกับดูแลกิจกรรมของกิจการ

อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีตระหนักว่า รัฐบาลอาจมีข้อกำหนดที่แตกต่างหรือเพิ่มเติมสำหรับวัตถุประสงค์เฉพาะ ซึ่งข้อกำหนดเหล่านี้ไม่ควรกระทบต่องบการเงินที่เผยแพร่เพื่อประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงินอื่นนอกจากว่ารัฐบาลจะมีความต้องการเช่นเดียวกับผู้ใช้งบการเงินอื่น

โดยทั่วไป งบการเงินจัดทำขึ้นตามรูปแบบทางบัญชี โดยอาศัยราคาทุนในอดีตและแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงิน แม้ว่าแบบจำลองทางการบัญชี และแนวคิดอื่นอาจมีความเหมาะสมมากกว่าในการตอบสนองวัตถุประสงค์ในการให้ข้อมูล ซึ่งเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ แต่ปัจจุบันยังไม่มีความคิดเห็นของคนส่วนใหญ่ว่าให้มีการเปลี่ยนแปลงแนวคิดนี้ แม้บทการบัญชีนี้พัฒนาขึ้นเพื่อตอบสนองรูปแบบทางบัญชีและแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุนต่าง ๆ เหล่านั้น

บทนำ

วัตถุประสงค์และสถานภาพ

1. แม่บทการบัญชีกำหนดขึ้นเพื่อวางแนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก โดยแม่บทการบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อ
 - 1.1 เป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีในอนาคต และในการทบทวนมาตรฐานการบัญชีที่มีในปัจจุบัน
 - 1.2 เป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในการปรับปรุงข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีและการปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนองบการเงินให้สอดคล้องกันโดยให้หลักเกณฑ์เพื่อใช้ในการลดจำนวนทางเลือกของวิธีการบันทึกบัญชีที่เคยอนุญาตให้ใช้
 - 1.3 เป็นแนวทางให้องค์กรที่จัดทำมาตรฐานการบัญชีแต่ละประเทศสามารถพัฒนามาตรฐานการบัญชีเองได้
 - 1.4 เป็นแนวทางสำหรับผู้จัดทำงบการเงินในการนำมาตราฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ รวมทั้งเป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีรองรับ
 - 1.5 เป็นแนวทางสำหรับผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่
 - 1.6 ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินซึ่งจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี
 - 1.7 ให้ผู้สนใจได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี
2. แม่บทการบัญชียังไม่ใช่มาตรฐานการบัญชี และมีได้มีไว้เพื่อกำหนดมาตรฐานในการวัดมูลค่าหรือในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการบัญชีเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ แม่บทการบัญชีจึงไม่สามารถใช้หักล้างมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้เฉพาะเรื่องได้
3. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีตระหนักว่า ในบางกรณี แม่บทการบัญชีอาจมีข้อขัดแย้งกับมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ ในกรณีดังกล่าวให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีกำลังพัฒนามาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ และปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบันตามกรอบของแม่บทการบัญชีเพื่อให้ข้อขัดแย้งดังกล่าวค่อย ๆ หดไปในอนาคต

4. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจะปรับปรุงแม่บทการบัญชีนี้เป็นระยะ ๆ ตามประสบการณ์ที่ได้รับจากการนำแม่บทการบัญชีไปใช้

ขอบเขต

5. แม่บทการบัญชีครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้
 - 5.1 วัตถุประสงค์ของงบการเงิน
 - 5.2 ลักษณะเชิงคุณภาพที่กำหนดว่าข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์
 - 5.3 คำนิยาม การรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าขององค์ประกอบที่ประกอบขึ้นเป็นงบการเงิน
 - 5.4 แนวคิดเกี่ยวกับทุน และการรักษาระดับทุน
6. แม่บทการบัญชีนี้เกี่ยวข้องกับงบการเงิน และงบการเงินรวม ที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์โดยทั่วไป (ต่อไปนี้เรียกว่า “งบการเงิน”) งบการเงินดังกล่าวจัดทำ และนำเสนออย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง เพื่อสนองความต้องการข้อมูลร่วมของผู้ใช้งบการเงินหลายกลุ่ม แม้ว่าผู้ใช้งบการเงินบางกลุ่มอาจมีสิทธิเรียกร้องหรือมีอำนาจในการได้รับข้อมูลเพิ่มเติมจากข้อมูลที่แสดงไว้ในงบการเงิน แต่ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ยังจำเป็นต้องใช้งบการเงินเป็นแหล่งข้อมูลทางการเงินที่สำคัญ ผู้จัดทำงบการเงินจึงต้องตระหนักถึงความต้องการของผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ในการจัดทำ และนำเสนองบการเงิน แม่บทการบัญชีนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายงานการเงินที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น หนังสือชี้ชวน และรายงานที่จัดทำขึ้นเพื่อเสียภาษี อย่างไรก็ตาม แม่บทการบัญชีนี้อาจนำมาประยุกต์ใช้ในการจัดทำรายงานการเงินที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะได้หากข้อกำหนดเอื้ออำนวย
7. งบการเงินเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการรายงานการเงิน งบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน (ซึ่งอาจจัดทำและนำเสนอได้หลายแบบ เช่น งบกระแสเงินสด หรืองบกระแสเงินทุน) หมายเหตุประกอบงบการเงิน งบประกอบอื่น และคำอธิบายที่ทำให้งบการเงินนั้นสมบูรณ์ขึ้น นอกจากนี้ งบการเงินอาจรวมรายละเอียดประกอบ และข้อมูลเพิ่มเติมที่อ้างอิง หรือที่ได้มาจากงบการเงิน ซึ่งผู้ใช้งบการเงินคาดว่าจะได้รับเพื่อใช้พิจารณาพร้อมกับงบการเงินนั้น ตัวอย่างรายละเอียดประกอบหรือข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวได้แก่ ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานทางอุตสาหกรรมหรือทางภูมิศาสตร์ และการเปิดเผยผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา อย่างไรก็ตามงบการเงินไม่รวมถึงรายงานของผู้บริหาร สารจากประธาน บทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร และรายการอื่นในลักษณะเดียวกันที่อาจปรากฏในรายงานประจำปีหรือรายงานการเงิน
8. แม่บทการบัญชีนี้ให้นำมาประยุกต์ใช้กับงบการเงินของกิจการที่ประกอบพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม และธุรกิจอื่น ทั้งในภาครัฐและเอกชน กิจการเหล่านี้หมายถึง กิจการที่เสนองบการเงินโดยที่ งบการเงินดังกล่าวถือเป็นแหล่งข้อมูลหลักที่ผู้ใช้งบการเงินใช้หาข้อมูลเกี่ยวกับกิจการ

ผู้ใช้งบการเงินและความต้องการข้อมูล

9. ผู้ใช้งบการเงินประกอบด้วยผู้ลงทุน (ทั้งผู้ลงทุนในปัจจุบันและผู้ที่จะอาจตัดสินใจลงทุนในอนาคต) ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาล หน่วยงานราชการ และสาธารณชนผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้ใช้งบการเงินเพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลที่แตกต่างกัน กล่าวคือ
 - 9.1 ผู้ลงทุนซึ่งเป็นเจ้าของเงินทุนรวมทั้งที่ปรึกษาของผู้ลงทุน ต้องการทราบถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนจากการลงทุน ผู้ลงทุนต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการพิจารณาตัดสินใจซื้อขาย หรือถือเงินลงทุนนั้นต่อไป นอกจากข้อมูลดังกล่าว ผู้ลงทุนที่เป็นผู้ถือหุ้นยังต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินปันผลด้วย
 - 9.2 ลูกจ้าง รวมทั้งกลุ่มตัวแทนต้องการข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคง และความสามารถในการทำกำไรของนายจ้าง นอกจากนั้นยังต้องการข้อมูลที่จะช่วยให้สามารถประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายค่าตอบแทน บำเหน็จ บำนาญ และโอกาสในการจ้างงาน
 - 9.3 ผู้ให้กู้ต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการพิจารณาว่าเงินให้กู้ยืม และดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจะได้รับชำระเมื่อครบกำหนด
 - 9.4 ผู้ขายสินค้า และเจ้าหนี้อื่นต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการตัดสินใจว่าหนี้สินจะได้รับชำระเมื่อครบกำหนด เจ้าหนี้การค้าอาจให้ความสนใจข้อมูลของกิจการในระยะเวลาที่สั้นกว่าผู้ให้กู้ นอกจากว่าการดำเนินงานของเจ้าหนี้ที่ขึ้นอยู่กับการทำงานต่อเนื่องของกิจการ ซึ่งเป็นลูกค้ารายใหญ่
 - 9.5 ลูกค้าต้องการข้อมูลเกี่ยวกับความต่อเนื่องของการดำเนินงานของกิจการ โดยเฉพาะกรณีที่มีความสัมพันธ์อันยาวนาน หรือต้องพึ่งพากิจการนั้น
 - 9.6 รัฐบาล และหน่วยงานราชการต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการในการจัดสรรทรัพยากร และกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ หน่วยงานเหล่านี้ต้องการข้อมูลเพื่อการกำกับดูแลกิจกรรม การพิจารณากำหนดนโยบายทางภาษีและเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณรายได้ประชาชาติ และจัดทำสถิติในด้านต่าง ๆ
 - 9.7 ข้อมูลกิจการอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อสาธารณชนในหลายๆ ทาง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจมีส่วนช่วยอย่างมากต่อเศรษฐกิจท้องถิ่นในหลายด้าน ซึ่งรวมถึงการจ้างงาน และการรับซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในท้องถิ่น งบการเงินจะช่วยสาธารณชนในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับแนวโน้มความสำเร็จ และกิจกรรมการดำเนินงานต่าง ๆ
10. แม้ว่างบการเงินไม่อาจตอบสนองความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินได้ทุกกลุ่ม แต่ผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่มก็มีความต้องการข้อมูลบางส่วนที่มีลักษณะร่วมกัน ตามปกติ ข้อมูลใดในงบการเงินที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ลงทุนส่วนใหญ่ ซึ่งเป็นผู้รับความเสี่ยงจากการลงทุนในกิจการ ข้อมูลเหล่านั้นก็จะสามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นได้เช่นกัน

11. ฝ่ายบริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำ และนำเสนองบการเงินของกิจการ ฝ่ายบริหารให้ความสนใจต่อข้อมูลที่แสดงไว้ในงบการเงิน แม้ว่าฝ่ายบริหารสามารถเข้าถึงข้อมูลเพิ่มเติมทางด้านการจัดการ และการเงิน ซึ่งช่วยในการวางแผนการตัดสินใจ และช่วยในด้านการควบคุมตามหน้าที่ ผู้บริหารสามารถกำหนดรูปแบบ และเนื้อหาของข้อมูลเพิ่มเติมที่ต้องการได้ ซึ่งอยู่นอกเหนือขอบเขตของแม่บทการบัญชี ถึงกระนั้นก็ตาม งบการเงินที่เผยแพร่ได้จัดทำขึ้นจากข้อมูลที่ผู้บริหารใช้เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ

วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

12. งบการเงินจัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินหลายกลุ่มในการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ
13. งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถตอบสนองความต้องการร่วมของผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ อย่างไรก็ตาม งบการเงินไม่ได้ให้ข้อมูลทุกประเภทที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเนื่องจากข้อมูลส่วนใหญ่ที่แสดงในงบการเงินแสดงถึงผลกระทบทางการเงินจากเหตุการณ์ในอดีต และงบการเงินอาจไม่แสดงข้อมูลที่มีใช้ข้อมูลทางการเงิน
14. งบการเงินแสดงผลการดำเนินงานของฝ่ายบริหารหรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารในการบริหารทรัพยากรของกิจการ ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลการดำเนินงานหรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจนี้อาจรวมถึงการตัดสินใจขาย หรือถือเงินลงทุนในกิจการต่อไป หรือการตัดสินใจแต่งตั้งใหม่หรือเปลี่ยนผู้บริหาร
ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน
15. ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผู้ใช้งบการเงินต้องประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด รวมถึงจังหวะเวลา และความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดนั้น ความสามารถในการก่อให้เกิดเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสดนี้เป็นตัวบ่งชี้ให้เห็นถึงความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินให้แก่ลูกจ้าง และผู้ขายสินค้า การจ่ายดอกเบี้ย การจ่ายคืนเงินกู้ และการแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของเป็นต้น ผู้ใช้งบการเงินจะประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสดได้ดีขึ้นหากผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่มุ่งเน้นถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ
16. ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่กิจการควบคุมอยู่ โครงสร้างทางการเงิน สภาพคล่อง ความสามารถในการชำระหนี้ และความสามารถในการปรับตัวเข้ากับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป มีผลกระทบต่อฐานะการเงินของกิจการ ข้อมูลทรัพยากรทางเศรษฐกิจและความสามารถในอดีตของกิจการในการใช้ทรัพยากรดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการคาดคะเนความสามารถของกิจการที่จะก่อให้เกิด

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในอนาคต ข้อมูลโครงสร้างทางการเงินเป็นประโยชน์ต่อการคาดคะเนความต้องการเงินกู้ และความสำเร็จในการจัดหาเงินของกิจการ รวมทั้งความสามารถของกิจการในการแบ่งปันกำไร และกระแสเงินสดในอนาคตให้กับผู้มีส่วนได้เสีย ข้อมูลสภาพคล่อง และความสามารถในการชำระหนี้เป็นประโยชน์ต่อการประเมินความสามารถของกิจการในการชำระภาระผูกพันทางการเงินเมื่อครบกำหนด สภาพคล่องในที่นี้ หมายถึงเงินสดที่กิจการมีอยู่หรือสามารถจัดหาได้ในอนาคตอันใกล้สุทธิจากภาระผูกพัน และความสามารถในการชำระหนี้ หมายถึง เงินสดที่กิจการมีอยู่หรือสามารถจัดหาได้ในช่วงที่ยาวนานขึ้นเพื่อชำระภาระผูกพันทางการเงินที่จะครบกำหนดในอนาคต

17. ข้อมูลผลการดำเนินงานโดยเฉพาะเรื่องความสามารถในการทำกำไรของกิจการเป็นสิ่งจำเป็นและมีความสำคัญต่อการประเมินการเปลี่ยนแปลงในอนาคตที่อาจเกิดขึ้นกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการคาดคะเนความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากทรัพยากรที่มีอยู่ และในการพิจารณาประสิทธิผลของกิจการในการใช้ทรัพยากรเพิ่มเติม
18. ข้อมูลการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการเป็นประโยชน์ต่อการประเมินกิจกรรมการดำเนินงาน กิจกรรมการลงทุน และกิจกรรมการจัดหาเงินในรอบระยะเวลาที่เสนอรายงานข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ตลอดจนความจำเป็นในการใช้กระแสเงินสดนั้น ในการจัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน คำว่าเงินทุนอาจมีคำนิยามหลายความหมาย เช่น ทรัพยากรทางการเงินทั้งหมด เงินทุนหมุนเวียน สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องหรือเงินสด แม้บทการบัญชีนี้มิได้มุ่งหมายที่จะกำหนดคำนิยามของคำว่าเงินทุน
19. โดยทั่วไป ข้อมูลฐานะการเงินจะแสดงในงบดุล ในขณะที่ข้อมูลผลการดำเนินงานจะแสดงในงบกำไรขาดทุน ส่วนข้อมูลการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินจะแสดงในงบแยกต่างหาก
20. องค์ประกอบของงบการเงินมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากองค์ประกอบเหล่านั้นสะท้อนให้เห็นลักษณะที่แตกต่างของรายการ หรือเหตุการณ์ทางบัญชีต่าง ๆ ที่เหมือนกันแม้ว่างบการเงินแต่ละงบจะให้ข้อมูลที่มีลักษณะแตกต่างกัน แต่ไม่มีงบการเงินใดที่ตอบสนองวัตถุประสงค์ใดเพียงวัตถุประสงค์เดียว หรือให้ข้อมูลทั้งหมดที่จำเป็นต่อความต้องการเฉพาะของผู้ใช้งบการเงิน ตัวอย่างเช่น งบกำไรขาดทุนไม่อาจสะท้อนให้เห็นถึงผลการดำเนินงานของกิจการได้ครบถ้วน หากผู้ใช้งบการเงินมิได้พิจารณางบกำไรขาดทุนร่วมกับงบดุล และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน

หมายเหตุและรายละเอียดประกอบประกอบงบการเงิน

21. งบการเงิน หมายถึง หมายเหตุประกอบงบการเงิน รายละเอียดประกอบและข้อมูลอื่น ตัวอย่างเช่น งบการเงินอาจแสดงข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับรายการในงบดุล และงบกำไรขาดทุนซึ่งจำเป็นต่อผู้ใช้งบการเงิน งบการเงินดังกล่าวอาจรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ

ความเสี่ยง และความไม่แน่นอนที่มีผลกระทบต่อกิจการ และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรหรือ ภาระผูกพันที่ไม่ได้แสดงไว้ในงบดุล (เช่น ปริมาณสำรองแล้ว) ข้อมูลเกี่ยวกับการจำแนกส่วนงาน ทางภูมิศาสตร์และทางอุตสาหกรรม และผลกระทบต่อกิจการจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา

ข้อสมมติ

เกณฑ์คงค้าง

22. งบการเงินจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์คงค้างเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งกล่าวมาแล้ว ภายใต้ เกณฑ์คงค้าง รายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้นมิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสด โดยรายการต่าง ๆ จะบันทึก และแสดงในงบการเงินตามงวด ที่เกี่ยวข้อง งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับ รายการค้าในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสดแล้ว ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพัน ที่กิจการต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคต และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสด ในอนาคตด้วย ดังนั้น งบการเงินจึงสามารถให้ข้อมูลรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีต ซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

การดำเนินงานต่อเนื่อง

23. โดยทั่วไป งบการเงินจัดทำขึ้นตามข้อสมมติที่ว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไป ในอนาคต ดังนั้น จึงสมมติว่ากิจการไม่มีเจตนาหรือมีความจำเป็นที่จะเลิกกิจการ หรือลดขนาด ของการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ หากกิจการมีเจตนาหรือความจำเป็นดังกล่าว งบการเงิน ต้องจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์อื่น และต้องเปิดเผยเกณฑ์นั้นในงบการเงิน

ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน

24. ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัตินี้ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพหลักของงบการเงินมีสี่ประการ ได้แก่ ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้

ความเข้าใจได้

25. ข้อมูลในงบการเงินต้องสามารถเข้าใจได้ในทันทีที่ผู้ใช้งบการเงินใช้ข้อมูลดังกล่าว ซึ่งมีข้อสมมติว่า ผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับธุรกิจ กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจ และการบัญชี รวมทั้ง มีความตั้งใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูลดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ข้อมูลแม้ว่าจะมีความซับซ้อน แต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจต้องไม่ละเว้นที่จะแสดงในงบการเงินเพียงเหตุผลที่ว่าข้อมูลดังกล่าวยากเกินกว่าที่ผู้ใช้งบการเงินบางส่วนจะเข้าใจได้

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

26. ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบัน และอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้
27. บทบาทของข้อมูลที่ช่วยในการคาดคะเน และยืนยันความถูกต้องของการคาดคะเนที่ผ่านมา มีความสัมพันธ์กัน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลเกี่ยวกับปริมาณ และโครงสร้างของสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่ในปัจจุบัน มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เมื่อผู้ใช้งบการเงินพยายามคาดคะเนถึงความสามารถของกิจการในการได้รับประโยชน์จากโอกาสใหม่ ๆ และความสามารถในการแก้ไขสถานการณ์ ข้อมูลเดียวกันนี้มีบทบาทในการยืนยันความถูกต้องของการคาดคะเนในอดีตที่เกี่ยวกับโครงสร้างของกิจการที่คาดว่าจะเป็น และผลของการดำเนินงานตามที่วางแผนไว้
28. ข้อมูลฐานะการเงินและผลการดำเนินงานในอดีตของกิจการมักใช้เป็นเกณฑ์ในการคาดคะเนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานในอนาคต รวมทั้งเรื่องอื่น ๆ ที่ผู้ใช้งบการเงินสนใจ เช่น การจ่ายเงินปันผล การจ่ายค่าจ้าง การเคลื่อนไหวของราคาหลักทรัพย์ และความสามารถของกิจการในการชำระภาระผูกพันเมื่อครบกำหนด อย่างไรก็ตาม ข้อมูลจะมีประโยชน์ต่อการคาดคะเนได้โดยไม่จำเป็นต้องจัดทำในรูปของประมาณการ ความสามารถในการคาดคะเนจะเพิ่มขึ้นได้ด้วยลักษณะการแสดงผลข้อมูลในงบการเงินของรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นในอดีต ตัวอย่างเช่น งบกำไรขาดทุนจะมีประโยชน์ในการคาดคะเนเพิ่มขึ้นหากรายการเกี่ยวกับการดำเนินงานที่มีลักษณะไม่เป็นปกติ รายการผิดปกติ และรายการที่ไม่เกิดขึ้นบ่อยของรายได้ และค่าใช้จ่ายได้แสดงแยกต่างหากจากกัน

ความมีสาระสำคัญ

29. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลขึ้นอยู่กับลักษณะ และความมีสาระสำคัญของข้อมูลนั้น ในบางกรณี ลักษณะของข้อมูลเพียงอย่างเดียวก็เพียงพอต่อการพิจารณาว่าข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การรายงานส่วนงานใหม่อาจส่งผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงและโอกาสของกิจการ แม้ว่าผลการดำเนินงานของส่วนงานในงวดนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ ในบางกรณี ทั้งลักษณะ และความมีสาระสำคัญของข้อมูลมีส่วนสำคัญต่อการพิจารณาว่าข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือไม่ ตัวอย่างเช่น มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่แยกตามประเภทหลักที่เหมาะสมกับธุรกิจนั้น หากมูลค่าของสินค้าคงเหลือไม่มีสาระสำคัญ ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือนั้นก็เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
30. ข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญหากการไม่แสดงผล หรือการแสดงผลผิดพลาดมีผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดของรายการ หรือขนาดของความผิดพลาดที่เกิดขึ้นภายใต้สภาพการณ์เฉพาะซึ่งต้องพิจารณาเป็นแต่ละกรณี

ดังนั้น ความมีสาระสำคัญจึงถือเป็นข้อพิจารณามากกว่าจะเป็นลักษณะเชิงคุณภาพ ซึ่งข้อมูลต้องมี หากข้อมูลนั้นจะถือว่า มีประโยชน์

ความเชื่อถือได้

31. ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต้องเชื่อถือได้ ข้อมูลจะมีคุณสมบัติของความเชื่อถือได้หากปราศจากความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญและความลำเอียง ซึ่งทำให้ผู้ใช้การเงินข้อมูลสามารถเชื่อถือได้ว่า ข้อมูลนั้นเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูลที่ต้องการให้แสดง หรือสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าแสดงได้
32. ข้อมูลอาจมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจแต่การบันทึกข้อมูลดังกล่าวอาจทำให้ผู้ใช้การเงินเข้าใจผิด เนื่องจากข้อมูลขาดความน่าเชื่อถือ ตัวอย่างเช่น ประมาณการค่าเสียหายจากการถูกฟ้องร้องที่อยู่ระหว่างการพิจารณาคดีอาจขาดความน่าเชื่อถือ เนื่องจากจำนวนค่าเสียหายและผลการพิจารณาคดียังไม่เป็นที่แน่นอน ดังนั้น อาจเป็นการไม่เหมาะสมที่กิจการจะรับรู้ค่าเสียหายดังกล่าวในงบดุล แต่กิจการต้องเปิดเผยจำนวนค่าเสียหายที่มีการเรียกร้องและเหตุการณ์เกี่ยวกับการฟ้องร้องดังกล่าว

การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

33. ข้อมูลจะมีความเชื่อถือได้เมื่อรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีได้ถูกแสดงไว้อย่างเที่ยงธรรมตามที่ต้องการให้แสดงหรือ สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าแสดงได้ ตัวอย่างเช่น งบดุลต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีซึ่งก่อให้เกิดสินทรัพย์ หนี้สิน และ ส่วนของเจ้าของของกิจการเฉพาะส่วนที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ณ วันที่เสนอรายงาน เป็นต้น
34. ข้อมูลทางการเงินส่วนใหญ่อาจมีความเสี่ยงที่จะอาจไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการที่ต้องการให้แสดงอยู่บ้าง โดยมีได้มีสาเหตุมาจากความลำเอียง แต่เกิดจากความซับซ้อนในการระบุนายการและเหตุการณ์ทางบัญชี หรือเกิดจากการนำหลักการวัดมูลค่าและเทคนิคในการนำเสนอรายการมาประยุกต์ใช้ ในบางกรณี การวัดมูลค่าผลกระทบทางการเงินของรายการบางรายการอาจมีความไม่แน่นอนสูงจนกระทั่งกิจการไม่รับรู้รายการนั้นในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น กิจการมีค่าความนิยมที่เกิดขึ้นหลังจากได้ดำเนินงานมาระยะหนึ่ง แต่กิจการไม่สามารถบันทึกค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในได้ เนื่องจากเป็นการยากที่กิจการจะระบุหรือกำหนดมูลค่าของค่าความนิยมดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีกิจการอาจรับรู้บางรายการ และเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการผิดพลาดในการรับรู้และการวัดมูลค่าของรายการนั้น

เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ

35. เพื่อให้ข้อมูลเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี ข้อมูลดังกล่าวต้องบันทึกและแสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจมิใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว เนื้อหาของรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีอาจไม่ตรงกับรูปแบบทางกฎหมายหรือรูปแบบที่สร้างขึ้น ตัวอย่างเช่น กิจการอาจโอนสินทรัพย์ให้กับบุคคลอื่นโดยมีเอกสารยืนยันว่า

ได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายไปให้กับบุคคลนั้นแล้ว แต่มีข้อตกลงให้กิจการยังคงได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นต่อไป ในกรณีดังกล่าวการที่กิจการรายงานว่า ได้ขายสินทรัพย์จึงไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการที่เกิดขึ้น (แม้ว่าในความเป็นจริงมีรายการดังกล่าวเกิดขึ้น)

ความเป็นกลาง

36. ข้อมูลที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีความน่าเชื่อถือเมื่อมีความเป็นกลางหรือปราศจากความลำเอียง งบการเงินจะขาดความเป็นกลางหากการเลือกข้อมูลหรือการแสดงข้อมูลในงบการเงินนั้นมีผลทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจหรือใช้ดุลยพินิจเพื่อให้ได้ผลตามเจตนาของกิจการ

ความระมัดระวัง

37. โดยทั่วไป ผู้จัดทำงบการเงินต้องประสบกับความไม่แน่นอนอันหลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์และสภาพแวดล้อมต่างๆ ตัวอย่างเช่น ความสามารถในการเก็บหนี้ การประมาณอายุการให้ประโยชน์ของโรงงาน และอุปกรณ์ และจำนวนการเรียกร้องค่าเสียหายที่อาจเกิดขึ้นตามสัญญารับประกัน กิจการต้องแสดงความไม่แน่นอนดังกล่าว โดยการเปิดเผยถึงลักษณะ และผลกระทบโดยการใช้หลักความระมัดระวังในการจัดทำงบการเงิน หลักความระมัดระวังนี้คือการใช้ดุลยพินิจที่จำเป็นในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอนเพื่อมิให้สินทรัพย์ หรือรายได้แสดงจำนวนสูงเกินไป และหนี้สิน หรือค่าใช้จ่ายแสดงจำนวนต่ำเกินไป อย่างไรก็ตาม การใช้หลักความระมัดระวังมิได้อนุญาตให้กิจการตั้งสำรองลับหรือตั้งค่าเผื่อไว้สูงเกินไปโดยเจตนาแสดงสินทรัพย์ หรือรายได้ให้ต่ำเกินไปหรือแสดงหนี้สิน หรือค่าใช้จ่ายให้สูงเกินไปเนื่องจากจะทำให้งบการเงินขาดความเป็นกลางซึ่งมีผลต่อการความน่าเชื่อถือ

ความครบถ้วน

38. ข้อมูลในงบการเงินที่เชื่อถือได้ต้องครบถ้วน โดยคำนึงถึงความมีสาระสำคัญของข้อมูล และต้นทุนในการจัดทำรายการ การละเว้นไม่แสดงบางรายการในงบการเงินจะทำให้ข้อมูลผิดพลาดหรือทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด ข้อมูลดังกล่าวจะขาดความน่าเชื่อถือ และมีความเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจน้อยลง

การเปรียบเทียบกันได้

39. ผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อคาดคะเนถึงแนวโน้มของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการนั้น นอกจากนี้ ผู้ใช้งบการเงินยังต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการเพื่อประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ดังนั้น การวัดมูลค่าและการแสดงผลกระทบทางการเงินของรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันจึงจำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติภายในกิจการเดียวกันแต่ต่างรอบระยะเวลา หรือเป็นการปฏิบัติของกิจการแต่ละกิจการก็ตาม

40. การเปรียบเทียบกันได้เป็นลักษณะเชิงคุณภาพที่สำคัญ กล่าวคือ ผู้ใช้งบการเงินจำเป็นต้องได้รับข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถระบุความแตกต่างระหว่างนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับรายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกันในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต่างกันของกิจการเดียวกัน และความแตกต่างระหว่างนโยบายการบัญชีที่ใช้ของกิจการแต่ละกิจการได้ การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งรวมถึงการเปิดเผยนโยบายการบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีคุณสมบัติในการเปรียบเทียบกันได้
41. การที่ข้อมูลจำเป็นต้องเปรียบเทียบกันได้มิได้หมายความว่าข้อมูลต้องอยู่ในรูปแบบเดียวกันตลอดไป และไม่ใช่อ้างอิงอันสมควรที่จะไม่นำมาตราฐานการบัญชีที่เหมาะสมกว่ามาถือปฏิบัติ กิจการต้องไม่ใช้นโยบายการบัญชีต่อไปสำหรับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี หากนโยบายการบัญชีนั้นไม่สามารถทำให้ข้อมูลมีลักษณะเชิงคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเชื่อถือได้ นอกจากนี้กิจการต้องเลือกใช้นโยบายบัญชีอื่นหากทำให้ข้อมูลเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และเชื่อถือได้มากขึ้น
42. เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินต้องการเปรียบเทียบฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาที่ต่างกัน ดังนั้น งบการเงินต้องแสดงข้อมูลของรอบระยะเวลาที่ผ่านมาด้วย

ข้อจำกัดของข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้

ความทันต่อเวลา

43. การรายงานข้อมูลล่าช้าอาจทำให้ข้อมูลสูญเสียความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม ฝ่ายบริหารต้องพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างประโยชน์ที่จะได้รับการรายงานที่ความทันต่อเวลากับความเชื่อถือได้ของรายงานนั้น กิจการอาจจำเป็นต้องเสนอรายงานให้ทันต่อเวลาก่อนที่จะทราบข้อมูลเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในทุกลักษณะซึ่งมีผลให้ความเชื่อถือได้ของข้อมูลลดลง ในทางกลับกัน หากกิจการจะรอจนกระทั่งทราบข้อมูลในทุกลักษณะจึงจะเสนอรายงาน รายงานนั้นอาจมีความเชื่อถือได้สูงแต่ไม่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจในช่วงเวลานั้น ในการหาความสมดุลระหว่างความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ของข้อมูล กิจการจึงต้องพิจารณาถึงความต้องการของผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเป็นหลัก

ความสมดุลระหว่างประโยชน์กับต้นทุน

44. ความสมดุลระหว่างประโยชน์กับต้นทุนถือเป็นข้อจำกัดที่ครอบคลุมทั่วไปในงบการเงินมากกว่าจะถือเป็นลักษณะเชิงคุณภาพ โดยทั่วไป ประโยชน์ที่ได้รับจากข้อมูลต้องมากกว่าต้นทุนในการจัดหาข้อมูลนั้น การประเมินประโยชน์และต้นทุนจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเป็นหลัก โดยเฉพาะเมื่อผู้ที่ได้รับประโยชน์จากข้อมูลไม่ต้องรับผิดชอบต่อต้นทุนในการจัดหาข้อมูลนั้น ข้อมูลอาจให้ประโยชน์แก่บุคคลอื่นนอกเหนือจากผู้ที่กิจการนำเสนอข้อมูลให้ ตัวอย่างเช่น การให้ข้อมูลเพิ่มเติมแก่ผู้ให้กู้ อาจทำให้ต้นทุนการกู้ยืมของกิจการลดลง ดังนั้น จึงเป็นการยากที่จะกำหนดสูตรสำเร็จ

ในการหาความสมดุลระหว่างประโยชน์กับต้นทุนเพื่อให้นำมาปฏิบัติในแต่ละกรณี อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีตระหนักถึงข้อจำกัดนี้ รวมทั้งผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงิน ต้องตระหนักถึงข้อจำกัดนี้ด้วยเช่นกัน

ความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพ

45. ในทางปฏิบัติ การสร้างความสมดุลระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพต่าง ๆ ถือเป็นสิ่งจำเป็น วัตถุประสงค์หลักคือ การหาความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพต่าง ๆ เพื่อให้งบการเงินบรรลุ วัตถุประสงค์ แต่ความสำคัญของลักษณะเชิงคุณภาพจะแตกต่างกันไปในแต่ละกรณี จึงจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการตัดสินใจเลือกความสมดุลดังกล่าว

การแสดงผลข้อมูลที่ต้องตามควร

46. งบการเงินต้องแสดงผลข้อมูลที่ต้องตามควรเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ แม้ว่าแม่บทการบัญชีนี้ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับแนวคิด ในการแสดงผลข้อมูลที่ต้องตามควร แต่การนำหลักการของลักษณะเชิงคุณภาพและมาตรฐาน การบัญชีที่เหมาะสมมาปฏิบัติก็สามารถส่งผลให้งบการเงินแสดงผลข้อมูลที่ต้องและยุติธรรมได้ หรืออีกนัยหนึ่งงบการเงินนั้นให้ข้อมูลที่ต้องตามควรนั่นเอง

องค์ประกอบของงบการเงิน

47. งบการเงินแสดงถึงผลกระทบทางการเงินโดยการจัดประเภทของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี ตามลักษณะเชิงเศรษฐกิจ ประเภทของรายการดังกล่าวเรียกว่าองค์ประกอบของงบการเงิน องค์ประกอบซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินในงบดุล ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และ ส่วนของเจ้าของ องค์ประกอบซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ได้แก่ รายได้และค่าใช้จ่าย โดยทั่วไปงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสะท้อนถึงองค์ประกอบใน งบกำไรขาดทุนและการเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบในงบดุล ดังนั้นแม่บทการบัญชีจึงมิได้ระบุ องค์ประกอบของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินไว้เป็นการเฉพาะ
48. องค์ประกอบต่าง ๆ ที่แสดงอยู่ในงบดุลและงบกำไรขาดทุนต้องจัดประเภทย่อย ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์และหนี้สินต้องจัดประเภทย่อยตามลักษณะหรือหน้าที่ทางธุรกิจของกิจการเพื่อแสดง ข้อมูลในลักษณะที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ฐานะการเงิน

49. องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินคือ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ คำนิยามขององค์ประกอบต่าง ๆ กำหนดไว้ดังนี้
- 49.1 สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผล ของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้น ในอนาคต

- 49.2 หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต โดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
- 49.3 ส่วนของเจ้าของ หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว
50. คำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินข้างต้นกำหนดลักษณะที่สำคัญแต่ไม่ได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายการในงบดุล ดังนั้น คำนิยามดังกล่าวจึงรวมรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ไม่ได้รับรู้ในงบดุลเนื่องจาก ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการดังกล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 82 ถึง 98 โดยเฉพาะอย่างยิ่งการคาดคะเนการได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ต้องมีความแน่นอนเพียงพอที่จะผ่านเกณฑ์ความน่าจะเป็นตามย่อหน้าที่ 83 ก่อนที่จะรับรู้รายการนั้นเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินในงบดุลได้
51. ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของเจ้าของตามคำนิยามหรือไม่ กิจการต้องให้ความสนใจกับเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่รูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว ตัวอย่างเช่น ในกรณีสัญญาเช่าการเงิน เนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจคือผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ที่เช่าสำหรับอายุการให้ประโยชน์ส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้น ในขณะที่เดียวกันผู้เช่ามีภาระผูกพันที่ต้องชำระเงินเป็นจำนวนใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การทำสัญญาเช่าการเงินก่อให้เกิดรายการสินทรัพย์และหนี้สินตามคำนิยาม ผู้เช่าจึงต้องรับรู้รายการดังกล่าวในงบดุล
52. งบดุลที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบันอาจรวมรายการที่ไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน และไม่ควรถูกแสดงเป็นส่วนของเจ้าของ อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจะปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบัน และพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่จะใช้ในอนาคตให้สอดคล้องกับคำนิยามตามย่อหน้าที่ 49

สินทรัพย์

53. ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม ศักยภาพดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของการเพิ่มประโยชน์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมดำเนินงาน หรืออาจอยู่ในรูปของความสามารถในการเปลี่ยนเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย เช่น กระบวนการผลิตใหม่ที่ช่วยลดต้นทุนการผลิต
54. โดยทั่วไป กิจการใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือบริการที่สามารถตอบสนองความต้องการหรือความจำเป็นของลูกค้า เมื่อสินค้าหรือบริการนั้นตอบสนองความต้องการหรือความจำเป็นของลูกค้าได้ ลูกค้าจึงพร้อมที่จะจ่ายเงินให้กิจการเพื่อซื้อสินค้าหรือบริการซึ่งทำให้กิจการได้รับกระแสเงินสดที่จะเป็นประโยชน์ในการจัดหาทรัพยากรอื่น

55. กิจการอาจได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ในหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น
- 55.1 กิจการอาจใช้สินทรัพย์หรือนำสินทรัพย์มาใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่นเพื่อผลิตสินค้า หรือให้บริการ
 - 55.2 กิจการอาจนำสินทรัพย์ที่มีอยู่ไปแลกกับสินทรัพย์อื่น
 - 55.3 กิจการอาจนำสินทรัพย์ไปชำระหนี้สิน
 - 55.4 กิจการอาจนำสินทรัพย์มาจ่ายให้กับเจ้าของ
56. สินทรัพย์หลายประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีรูปแบบทางกายภาพ เช่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อย่างไรก็ตาม รูปแบบทางกายภาพมิใช่เรื่องสำคัญที่กำหนดว่าสินทรัพย์มีอยู่จริง ดังนั้น ลิขสิทธิ์และสิทธิบัตรถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการได้หากคาดคะเนได้ว่ากิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสิทธิ์และสิทธิบัตร และสิทธิ์และสิทธิบัตรนั้นอยู่ในความควบคุมของกิจการ
57. สินทรัพย์หลายประเภทเกี่ยวข้องกับสิทธิทางกฎหมาย ซึ่งรวมถึงกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้น เช่น ลูกหนี้และที่ดิน อย่างไรก็ตาม กรรมสิทธิ์มิใช่เรื่องสำคัญในการพิจารณาความมีตัวตนของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ที่ดินตามสัญญาเช่าถือเป็นสินทรัพย์หากกิจการสามารถควบคุมประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดจากที่ดินนั้น โดยทั่วไป ความสามารถของกิจการในการควบคุมประโยชน์ของสินทรัพย์เป็นผลจากสิทธิตามกฎหมาย แต่รายการบางรายการอาจถือเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยาม แม้ว่ากิจการจะไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะควบคุมสินทรัพย์นั้น เช่น ความรู้ความชำนาญที่กิจการได้จากการวิจัยพัฒนาอาจเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามหากกิจการสามารถรักษาความรู้ความชำนาญดังกล่าวเป็นความลับ ซึ่งทำให้กิจการสามารถควบคุมประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากความรู้ความชำนาญนั้น
58. สินทรัพย์ของกิจการเป็นผลของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีต โดยทั่วไปกิจการได้สินทรัพย์มาโดยการซื้อหรือผลิตสินทรัพย์ขึ้นเอง แต่กิจการอาจได้สินทรัพย์มาจากรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในลักษณะอื่น เช่น ที่ดินที่ได้รับจากรัฐบาลตามโครงการส่งเสริมการเติบโตทางเศรษฐกิจและการค้นพบแหล่งแร่ อย่างไรก็ตาม รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตยังไม่ถือเป็นสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ความตั้งใจที่กิจการจะซื้อสินค้าจึงไม่ใช่สินทรัพย์เพราะไม่เป็นไปตามคำนิยาม
59. การเกิดรายจ่ายอาจเกี่ยวพันอย่างใกล้ชิดกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์แต่ไม่จำเป็นต้องเกิดพร้อมกันเสมอไป ดังนั้น รายจ่ายที่เกิดขึ้นอาจเป็นหลักฐานว่ากิจการกำลังแสวงหาประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่มิได้เป็นหลักฐานที่ทำให้สามารถสรุปได้ว่ารายจ่ายนั้นเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยาม ในทำนองเดียวกัน สินทรัพย์อาจเป็นไปตามคำนิยามแม้จะไม่มีรายจ่ายเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น ที่ดินที่ได้รับจากการบริจาค อาจเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามซึ่งกิจการสามารถรับรู้ในงบดุลได้

หนี้สิน

60. ลักษณะสำคัญของหนี้สินคือ ต้องเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ภาระผูกพันหมายถึง หน้าที่หรือความรับผิดชอบที่ต้องปฏิบัติด้วยวิธีใดวิธีหนึ่ง ภาระผูกพันอาจมีผลบังคับตามกฎหมายเนื่องจากเป็นสัญญาผูกมัดหรือเป็นข้อบังคับตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินคงค้างจ่ายค่าสินค้าหรือบริการที่กิจการได้รับ อย่างไรก็ตาม ภาระผูกพันอาจเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการจากประเพณีการค้า หรือจากความต้องการที่จะรักษาความสัมพันธ์เชิงธุรกิจหรือต้องการปฏิบัติในลักษณะที่เป็นธรรม ตัวอย่างเช่น หากกิจการมีนโยบายที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของสินค้าแม้ไม่อยู่ในระยะเวลารับประกัน กิจการต้องบันทึกจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อการแก้ไขข้อบกพร่องของสินค้าที่ขายไปเป็นหนี้สิน
61. กิจการต้องแยกภาระผูกพันในปัจจุบันออกจากภาระผูกพันในอนาคตอย่างชัดเจน การที่ฝ่ายบริหารของกิจการเพียงแต่ตัดสินใจที่จะจัดหาสินทรัพย์ไม่ถือว่าภาระผูกพันในปัจจุบันเกิดขึ้นแล้ว ภาระผูกพันจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้รับมอบสินทรัพย์หรือเมื่อได้ทำสัญญาจัดหาสินทรัพย์ที่มีอายุยกเลิกได้ ในกรณีหลัง ลักษณะของสัญญาที่ไม่สามารถยกเลิกได้ก่อให้เกิดผลเสียหายทางเศรษฐกิจต่อกิจการหากกิจการไม่ปฏิบัติตามสัญญา (ตัวอย่างเช่น กิจการต้องจ่ายค่าปรับเป็นจำนวนมาก) ซึ่งเป็นผลทำให้กิจการไม่อาจหลีกเลี่ยงการสูญเสียทรัพยากรไปให้คู่สัญญาได้
62. ตามปกติ กิจการต้องสละทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันให้กับผู้อื่น การชำระภาระผูกพันในปัจจุบันอาจเกิดได้หลายลักษณะ เช่น
- 62.1 การจ่ายเงินสด
 - 62.2 การโอนสินทรัพย์อื่น ๆ
 - 62.3 การให้บริการ
 - 62.4 การเปลี่ยนภาระผูกพันเดิมเป็นภาระผูกพันใหม่
 - 62.5 การแปลงหนี้ให้เป็นทุน
- นอกจากนี้ภาระผูกพันอาจสิ้นสุดลงด้วยวิธีอื่น เช่น การที่เจ้าหนี้ยกหนี้ให้ เป็นต้น
63. หนี้สินเป็นผลของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีต ตัวอย่างเช่น การได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการจึงก่อให้เกิดเจ้าหนี้การค้า (หากกิจการไม่ได้จ่ายล่วงหน้าหรือชำระทันทีเมื่อส่งมอบ) การรับเงินกู้จากธนาคารก่อให้เกิดภาระผูกพันในการจ่ายเงินกู้ ในกรณีที่กิจการมีการให้ส่วนลดภายหลังจากการขาย โดยพิจารณาจากยอดขายรวมของปี กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายค่าส่วนลดดังกล่าวเป็นหนี้สิน ซึ่งในกรณีนี้การขายสินค้าในอดีตถือเป็นรายการที่ก่อให้เกิดหนี้สิน
64. หนี้สินบางประเภทจะวัดค่าได้จากการประมาณเท่านั้น กิจการเรียกหนี้สินประเภทนี้ว่าประมาณการหนี้สิน ในบางประเทศ ประมาณการหนี้สินจะไม่ถือเป็นหนี้สิน เนื่องจากคำนิยามของหนี้สินค่อนข้างจำกัด ดังนั้น จึงถือเอาเฉพาะส่วนที่ไม่ได้เกิดจากการประมาณการ แต่คำนิยามในย่อหน้าที่ 49 จะมีความหมายกว้างกว่าประมาณการหนี้สินจะถือเป็นหนี้สินหากเกี่ยวข้องกับภาระผูกพันในปัจจุบันและเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้แม้ว่าจะได้จากการประมาณก็ตาม

ตัวอย่างของประมาณการหนี้สิน ได้แก่ ประมาณการหนี้สินภายใต้สัญญารับประกัน และประมาณการหนี้สินภายใต้โครงการเงินบำนาญ

ส่วนของผู้ถือหุ้น

65. แม้ว่าย่อหน้าที่ 49 ได้ให้คำนิยามส่วนของผู้ถือหุ้นว่าเป็นส่วนได้เสียคงเหลือ ส่วนของผู้ถือหุ้นยังคงต้องจำแนกเป็นประเภทย่อยในงบดุล เช่น กิจการที่เป็นบริษัทจะจำแนกส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นเงินทุนที่ได้จากผู้ถือหุ้น กำไรสะสม สำรองที่จัดสรรจากกำไรสะสม และสำรองการปรับปรุงเพื่อการรักษาระดับทุน การจำแนกประเภทดังกล่าวเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากชี้ให้เห็นถึงข้อจำกัดทางกฎหมายหรือข้อจำกัดอื่นที่มีต่อความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินให้กับเจ้าของหรือการนำส่วนทุนไปใช้ การจำแนกประเภทยังสะท้อนให้เห็นถึงข้อเท็จจริงที่ว่าผู้มีส่วนได้เสียที่เป็นเจ้าของอาจมีสิทธิที่แตกต่างกันในการได้รับเงินปันผลและการจ่ายคืนส่วนของผู้ถือหุ้น
66. บางครั้งกิจการต้องกันเงินสำรองตามข้อบังคับหรือตามกฎหมายซึ่งเป็นมาตรการเพิ่มเติมเพื่อป้องกันผลกระทบจากการขาดทุนที่มีต่อกิจการและเจ้าหนี้ การตั้งสำรองอื่น ๆ อาจเกิดขึ้นจากการได้รับยกเว้นภาษีหรือ การลดภาระหนี้สินทางภาษีหากมีการโอนกำไรสะสมไปเป็นสำรอง การกันสำรองทั้งที่เป็นไปตามข้อบังคับหรือตามกฎหมายและจำนวนที่กันไว้ล้วนเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน การกันสำรองดังกล่าวถือเป็นการจัดสรรกำไรสะสมและไม่ถือเป็นค่าใช้จ่าย
67. เนื่องจากส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์หลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว มูลค่าของส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมดที่แสดงในงบดุลจึงขึ้นอยู่กับ การวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน โดยทั่วไป เป็นการยากที่ส่วนของผู้ถือหุ้นทั้งหมดของกิจการจะเท่ากับราคาตลาดรวมของหุ้นที่ออกหรือเท่ากับจำนวนเงินรวมที่จะได้จากการขายสินทรัพย์สุทธิเป็นส่วน ๆ หรือขายกิจการทั้งหมดขณะที่กิจการยังมีการดำเนินงานต่อเนื่อง
68. การประกอบพาณิชย์กรรมหรืออุตสาหกรรมมักอยู่ในรูปของกิจการเช่น เจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วน ทรัสต์ หรือรัฐวิสาหกิจ กิจการดังกล่าวมักมีโครงสร้างทางกฎหมายและข้อบังคับที่แตกต่างจากบริษัท เช่น อาจไม่มีข้อจำกัดมากนักในการแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของ หรือผู้มีสิทธิได้รับผลประโยชน์อื่น อย่างไรก็ตาม คำนิยามของส่วนของผู้ถือหุ้นและเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งกำหนดอยู่ในแม่บทการบัญชีนี้ถือว่าเหมาะสมที่จะนำมาใช้กับกิจการอื่นดังกล่าวได้เช่นกัน

ผลการดำเนินงาน

69. กำไรเป็นเกณฑ์ทั่วไปที่ใช้วัดผลการดำเนินงานหรือมักใช้เป็นฐานสำหรับการวัดผลอื่น เช่น ผลตอบแทนจากการลงทุน หรือกำไรต่อหุ้น องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดกำไรคือ รายได้และค่าใช้จ่าย การรับรู้และการวัดมูลค่าของรายได้และค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งขึ้นอยู่กับแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุนที่กิจการใช้ในการจัดทางการเงิน แนวคิดนี้ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 102 ถึง 110

70. องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงาน ได้แก่ รายได้และค่าใช้จ่าย คำนิยามขององค์ประกอบดังกล่าวกำหนดไว้ดังนี้
- 70.1 รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ
- 70.2 ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ
71. คำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายกำหนดลักษณะที่สำคัญ แต่ไม่ได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายการในงบกำไรขาดทุน เกณฑ์การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 82 ถึง 98
72. กิจการอาจแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนได้ในหลายลักษณะเพื่อเป็นการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่น การแยกรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติกับที่มีได้เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติออกจากกันเป็นวิธีปฏิบัติโดยทั่วไป ด้วยเหตุผลว่า แหล่งที่มาของรายการเกี่ยวข้องกับการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในอนาคต ตัวอย่างของกิจกรรมที่ไม่ใช่กิจกรรมหลัก เช่น การจำหน่ายเงินลงทุนระยะยาวมักไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ การแยกรายได้หรือค่าใช้จ่ายออกจากกันตามเกณฑ์นี้ให้พิจารณาถึงลักษณะและการดำเนินงานของกิจการเป็นหลัก รายการที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหนึ่งอาจเป็นรายการที่ไม่ปกติของอีกกิจการหนึ่ง
73. การแยกรายการที่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายออกจากกันและการรวมรายการเหล่านั้นเข้าด้วยกันในหลายลักษณะทำให้เห็นภาพของผลการดำเนินงานในหลายแง่มุมและทำให้เห็นผลรวมในแต่ละระดับ ตัวอย่างเช่น งบกำไรขาดทุนสามารถแสดงกำไรขั้นต้น กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานก่อนภาษี กำไรจากการดำเนินงานหลังภาษี และกำไรหรือขาดทุน

รายได้

74. รายได้ ตามคำนิยามรวมถึง ผลกำไร และรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายได้ดังกล่าว รวมถึงรายได้จากการขาย รายได้ค่าธรรมเนียม ดอกเบี้ยรับ รายได้เงินปันผล รายได้ค่าสิทธิ และรายได้ค่าเช่า เป็นต้น
75. ผลกำไร หมายถึง รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของรายได้และอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ ผลกำไรแสดงถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ จึงมีลักษณะไม่แตกต่างไปจากรายได้ ดังนั้น แม้บทการบัญชีนี้ไม่ถือว่าผลกำไรเป็นองค์ประกอบแยกต่างหาก
76. ผลกำไรอาจเกิดจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน คำนิยามของรายได้รวมถึงผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น ผลกำไรจากการตีราคาหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดและผลกำไรจากการตีราคาของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเพิ่ม ตามปกติ ผลกำไรเมื่อมีการรับรู้ในงบกำไรขาดทุนจะ

แสดงเป็นรายการแยกต่างหาก เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผลกำไรมักแสดงสุทธิจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

77. รายได้อาจก่อให้เกิดการได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ประเภทต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น เงินสด ลูกหนี้ สินค้าหรือบริการที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการอื่น การชำระหนี้สิน อาจก่อให้เกิดรายได้ เช่น กิจการอาจส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ผู้ให้กู้เพื่อชำระหนี้สิน

ค่าใช้จ่าย

78. ค่าใช้จ่าย ตามคำนิยามรวมถึง ผลขาดทุน และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติ ของกิจการ ตัวอย่างของ ค่าใช้จ่ายดังกล่าว รวมถึง ต้นทุนขาย ค่าจ้าง และค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่าย มักอยู่ในรูปกระแสออกหรือการเสื่อมค่าของสินทรัพย์ เช่น เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
79. ผลขาดทุน หมายถึง รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของค่าใช้จ่ายและอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติ ของกิจการหรือไม่ก็ได้ ผลขาดทุนแสดงถึงการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ จึงมีลักษณะ ไม่แตกต่างไปจากค่าใช้จ่าย ดังนั้น แม้บทการบัญชีนี้ไม่ถือว่าผลขาดทุนเป็นองค์ประกอบ แยกต่างหาก
80. ตัวอย่างของผลขาดทุน รวมถึง ผลขาดทุนที่เกิดจากภัยพิบัติ เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม และผลขาดทุน ที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน คำนิยามของค่าใช้จ่ายรวมถึง ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น ผลขาดทุนที่เป็นผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเกิดจากการกักขังเงินตราต่างประเทศของกิจการ ตามปกติ ผลขาดทุนที่มีการรับรู้ในงบกำไร ขาดทุนจะแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ เชิงเศรษฐกิจ ผลขาดทุนมักแสดงสุทธิจากรายได้ที่เกี่ยวข้อง

การปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุน

81. การตีราคาใหม่หรือการปรับมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของ ส่วนของเจ้าของ การเพิ่มขึ้นหรือลดลงนี้แม้ว่าจะเป็นไปตามคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่าย แต่ไม่รวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนภายใต้แนวคิดของการรักษาระดับทุน รายการดังกล่าวจะรวมอยู่ใน ส่วนของเจ้าของเป็นรายการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุน หรือเป็นส่วนเกินจากการตีราคา แนวคิดการรักษาระดับทุนได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 102 ถึง 110 ของแม่บทการบัญชีนี้

การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน

82. การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน หากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการซึ่งระบุใน ย่อหน้าที่ 83 การรับรู้คือ การแสดงรายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนด้วยความและ จำนวนเงิน พร้อมกับรวมจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนดังกล่าว กิจการ

ต้องรับรู้รายการที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการไว้ในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การที่กิจการมิได้รับรู้รายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนทั้งที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการถือเป็นข้อผิดพลาดที่ไม่อาจแก้ไขได้ด้วยการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้หรือการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม

83. รายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบให้รับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อ ดังต่อไปนี้
- 83.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว
- 83.2 รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ
84. ในการประเมินว่ารายการใดเข้าเกณฑ์การรับรู้ในงบการเงิน ให้พิจารณาถึงความมีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 29 และ 30 ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบต่างๆ แสดงให้เห็นว่ารายการที่เป็นไปตามคำนิยามและเข้าเกณฑ์การรับรู้ขององค์ประกอบหนึ่งจะทำให้เกิดการรับรู้ของอีกองค์ประกอบหนึ่งโดยปริยาย เช่น การรับรู้สินทรัพย์จะทำให้เกิดการรับรู้รายได้หรือหนี้สินโดยปริยาย

ความน่าจะเป็นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

85. เงื่อนไขข้อแรกของเกณฑ์การรับรู้รายการใช้แนวคิดของความน่าจะเป็นเพื่ออ้างอิงถึงระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการ แนวคิดนี้เหมาะที่จะใช้ประเมินความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ การประเมินระดับความไม่แน่นอนของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตทำได้โดยอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ในขณะจัดทำงบการเงิน เช่น หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ลูกหนี้จะชำระหนี้ก็ถือเป็นการสมเหตุสมผลที่กิจการจะรับรู้ลูกหนี้เป็นสินทรัพย์หากไม่มีหลักฐานเป็นอย่างอื่น ในกรณีที่ลูกหนี้มีจำนวนมากรายโอกาสที่ลูกหนี้บางรายจะผิดนัดชำระหนี้จึงมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ลูกหนี้ที่คาดว่าจะผิดนัดเป็นค่าใช้จ่ายเนื่องจากกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากลูกหนี้นั้นจะลดลง

ความเชื่อถือได้ของการวัดมูลค่า

86. เงื่อนไขข้อที่สองของเกณฑ์การรับรู้รายการคือ รายการนั้นต้องมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 31 ถึง 38 ในบางกรณี ราคาทุนหรือมูลค่านั้นได้มาจากการประมาณ การประมาณที่สมเหตุสมผลเป็นส่วนสำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ทำให้งบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนหากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล ตัวอย่างเช่น ค่าเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากการฟ้องร้องอาจเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และรายได้ พร้อมทั้งเข้าเงื่อนไขของเกณฑ์การรับรู้รายการในเรื่องความน่าจะเป็น แต่ถ้าหากเป็นไปได้ที่กิจการจะประมาณค่าเสียหายจากการฟ้องร้องได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องไม่รับรู้

รายการนั้นเป็นสินทรัพย์หรือรายได้ แต่ต้องเปิดเผยกรณีฟ้องร้องที่เกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม

87. รายการที่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ 83 ณ เวลาหนึ่งอาจเปลี่ยนมาเข้าเกณฑ์การรับรู้ในเวลาต่อมาเนื่องจากผลของสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในภายหลัง
88. รายการที่เป็นไปตามค่านิยมขององค์ประกอบแต่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้ ต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม หากรายการนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินในการพิจารณาฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ

การรับรู้รายการของสินทรัพย์

89. กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ
90. กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ในงบดุลจากรายจ่ายที่เกิดขึ้น หากไม่น่าเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้น แต่กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนแทน รายจ่ายที่เกิดขึ้นมิได้แสดงว่าฝ่ายบริหารมิได้มุ่งหวังประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือแสดงว่าฝ่ายบริหารผิดพลาดในการจ่ายรายจ่ายนั้น เพียงแต่แสดงว่าระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันนั้นไม่เพียงพอที่กิจการจะรับรู้รายจ่ายเป็นสินทรัพย์ในงบดุล

การรับรู้รายการของหนี้สิน

91. กิจการต้องรับรู้หนี้สินในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการต้องสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการไม่ต้องรับรู้ภาระผูกพันภายใต้สัญญาเป็นหนี้สินในงบดุลหากคู่สัญญายังมีได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา เช่น กิจการไม่ต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวกับการสั่งซื้อสินค้าที่ยังมิได้รับเป็นหนี้สินในงบดุล แต่ในบางกรณี ภาระผูกพันดังกล่าวอาจเป็นหนี้สินตามค่านิยมและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการซึ่งกิจการต้องรับรู้ในงบดุล โดยการรับรู้หนี้สินนั้นทำให้เกิดการรับรู้สินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายในเวลาเดียวกัน

การรับรู้รายการของรายได้

92. กิจการต้องรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์สุทธิจะเพิ่มขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือหนี้สินจะลดลงเมื่อเจ้าหนี้ยกหนี้ให้)

93. แม่บทการบัญชีนี้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้เป็นขั้นตอนเพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น รายได้จะรับรู้ต่อเมื่อเกิดขึ้นแล้ว ขั้นตอนดังกล่าวกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้เฉพาะรายการที่มีระดับความแน่นอนเพียงพอที่จะเกิดขึ้นและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
- การรับรู้รายการของค่าใช้จ่าย**
94. กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือการลดลงของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น การตั้งค่าแรงค้ำจ่ายหรือการตัดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์
95. ค่าใช้จ่ายให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่า การจับคู่ต้นทุนกับรายได้ ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกัน ตัวอย่างเช่น กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายหลาย ๆ รายการเป็นต้นทุนขายพร้อมกับรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า อย่างไรก็ตาม แม่บทการบัญชีนี้ไม่อนุญาตให้นำแนวคิดของการจับคู่ดังกล่าวเพื่อบันทึกรายการในงบดุลหากรายการนั้นไม่เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินตามคำนิยาม
96. เมื่อกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการจะเกิดในหลายรอบระยะเวลาบัญชีและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสัมพันธ์โดยทางอ้อมหรืออย่างกว้าง ๆ กับรายได้ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบและอย่างมีเหตุผล การปันส่วนเป็นสิ่งจำเป็นในการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ เช่น อสังหาริมทรัพย์ โรงงาน อุปกรณ์ ค่าความนิยม สิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้า ค่าใช้จ่ายนี้เรียกว่า ค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่าย ขั้นตอนในการปันส่วนมุ่งที่จะรับรู้ค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์หมดไป
97. กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีที่รายการจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์นั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้หรือสิ้นสุดเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุล
98. กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อกิจการต้องรับรู้หนี้สินโดยไม่มีกรรับรู้สินทรัพย์ เช่น การรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับประกันสินค้า

การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

99. การวัดมูลค่าคือ กระบวนการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่า

100. งบการเงินใช้เกณฑ์ในการวัดมูลค่าต่าง ๆ โดยใช้ประกอบกันในสัดส่วนที่แตกต่างกัน ได้แก่
- 100.1 ราคาทุนเดิม หมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายหรือด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกเปลี่ยน ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ภาษีเงินได้
- 100.2 ราคาทุนปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้นโดยไม่ต้องคิดลด
- 100.3 มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยเป็นไปตามขั้นตอนปกติในการจำหน่ายสินทรัพย์ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่จะต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติโดยไม่ต้องคิดลด
- 100.4 มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ
101. เกณฑ์การวัดมูลค่าที่กิจการส่วนใหญ่ใช้ในการจัดทำงบการเงินคือ ราคาทุนเดิมโดยใช้ร่วมกับเกณฑ์อื่น ๆ เช่น สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่าหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดแสดงด้วยราคาตลาด และหนี้สินเงินบำนาญแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบัน นอกจากนี้ กิจการบางแห่งใช้เกณฑ์ราคาทุนปัจจุบันแทนเกณฑ์ราคาทุนเดิมเนื่องจากราคาทุนเดิมไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคาของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน

แนวคิดเรื่องทุน

102. กิจการส่วนใหญ่ นำแนวคิดเรื่องทุนทางการเงินมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งตามแนวคิดเรื่องทุนทางการเงิน (เช่น เงินที่ลงทุน หรืออำนาจซื้อที่ลงทุน) ทุนมีความหมายเดียวกับสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนของเจ้าของ อีกแนวคิดหนึ่งซึ่งใช้ในการจัดทำงบการเงินคือทุนทางกายภาพ เช่น ระดับความสามารถในการดำเนินงาน ตามแนวคิดเรื่องทุนทางกายภาพ ทุนหมายถึงกำลังการผลิตที่กิจการมี และสามารถผลิตได้จริง เช่น ผลผลิตต่อวัน

103. กิจการต้องนำแนวคิดเรื่องทุนที่เหมาะสมมาใช้ในการจัดทํางบการเงิน โดยคำนึงถึงความต้องการของผู้ใช้บการเงินเป็นหลัก ดังนั้น หากผู้ใช้บการเงินให้ความสนใจในการรักษาระดับของทุนที่ลงไปในรูปแบบของตัวเงินหรือในรูปแบบของอำนาจซื้อ กิจการต้องนำแนวคิดเรื่องทุนทางการเงินมาใช้ แต่ถ้าผู้ใช้บการเงินให้ความสนใจกับระดับความสามารถในการดำเนินงาน กิจการต้องนำแนวคิดเรื่องทุนทางกายภาพมาใช้ การเลือกใช้แนวคิดใดในการจัดทํางบการเงินชี้ให้เห็นความต้องการที่จะบรรลุเป้าหมายที่ใช้ในการวัดกำไรของกิจการ แม้ว่าในทางปฏิบัติการนำแนวคิดนั้นมาใช้อาจมีความยากในการวัดมูลค่าก็ตาม

แนวคิดการรักษาระดับทุนและการวัดกำไร

104. แนวคิดเรื่องทุนในย่อหน้าที่ 102 ทำให้เกิดแนวคิดการรักษาระดับทุน ดังต่อไปนี้
- 104.1 การรักษาระดับทุนทางการเงิน ตามแนวคิดนี้ กำไรเกิดขึ้นเมื่อจำนวนที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์สุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีสูงกว่าจำนวนที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์สุทธิเมื่อเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ ไม่รวมการแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของหรือเงินทุนที่รับจากเจ้าของในรอบระยะเวลาเดียวกัน การรักษาระดับทุนทางการเงินสามารถวัดค่าได้ในลักษณะของหน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิมหรือหน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่
- 104.2 การรักษาระดับทุนทางกายภาพ ตามแนวคิดนี้ กำไรเกิดขึ้นเมื่อกำลังการผลิต หรือความสามารถในการดำเนินงานของกิจการ หรือทรัพยากรหรือเงินทุนที่จำเป็นในการบรรลุกำลังการผลิต เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีสูงกว่าเมื่อเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ ไม่รวมการแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของหรือเงินทุนที่รับจากเจ้าของในรอบระยะเวลาเดียวกัน
105. แนวคิดการรักษาระดับทุนเกี่ยวกับระดับทุนที่กิจการต้องการรักษาไว้ แนวคิดดังกล่าวทำให้เกิดการเชื่อมโยงระหว่างแนวคิดเรื่องทุนและแนวคิดเรื่องกำไรเนื่องจากทุนที่ต้องการรักษาเป็นตัวกำหนดจุดในการอ้างอิงเพื่อวัดผลกำไรของกิจการ ดังนั้น สิ่งจำเป็นอย่างแรกคือ การจำแนกความแตกต่างให้ชัดเจนระหว่างผลตอบแทนจากการลงทุน (ซึ่งเป็นผลตอบแทนเกินทุนที่ลงไป) กับผลที่ได้รับจากเงินลงทุน (ซึ่งเป็นผลที่ได้รับไม่ว่าจะเกินทุนหรือไม่) การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ส่วนที่เกินกว่าจำนวนเงินที่จำเป็นต้องใช้ในการรักษาระดับทุนถือได้ว่าเป็นกำไร ซึ่งคือผลตอบแทนจากการลงทุน ดังนั้น กำไรคือจำนวนคงเหลือของรายได้หลังหักค่าใช้จ่าย โดยค่าใช้จ่ายรวมถึงรายการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนตามความเหมาะสม ถ้าค่าใช้จ่ายมีจำนวนเกินกว่ารายได้ส่วนคงเหลือนั้นถือเป็นขาดทุน
106. แนวคิดการรักษาระดับทุนทางกายภาพทำให้ต้องใช้ราคาทุนปัจจุบันเป็นเกณฑ์การวัดมูลค่า ในขณะที่แนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงินไม่ได้กำหนดให้ใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าแบบใดแบบหนึ่ง ดังนั้น เกณฑ์การวัดมูลค่าที่กิจการเลือกใช้จึงขึ้นอยู่กับประเภทของทุนทางการเงินที่กิจการต้องการรักษาระดับไว้

107. ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างแนวคิดการรักษาระดับทุนทั้งสองคือ การปฏิบัติเกี่ยวกับผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ โดยทั่วไป กิจการจะถือว่าสามารถรักษาระดับทุนไว้ได้หากจำนวนทุนเมื่อสิ้นงวดมีจำนวนเท่ากับทุนเมื่อเริ่มต้นงวด จำนวนเงินที่เกินกว่าทุนที่ได้รับรักษาระดับไว้ถือเป็นกำไร
108. ตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงินที่วัดมูลค่าทุนโดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิม กำไร หมายถึง การเพิ่มขึ้นของเงินทุนในระหว่างรอบระยะเวลาโดยวัดจากหน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิมตลอดรอบระยะเวลานั้น ดังนั้น การเพิ่มขึ้นของราคาสินทรัพย์ที่ถือครองอยู่ในรอบระยะเวลานั้น จึงถือเป็นกำไร (เดิมถือเป็นผลกำไรจากการถือครอง) กิจการอาจไม่รับรู้กำไรดังกล่าวจนกว่าจะมีการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น ตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงินที่วัดมูลค่าทุนโดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่ กำไร หมายถึง การเพิ่มขึ้นของอำนาจซื้อของเงินที่ลงทุนในรอบระยะเวลาหนึ่ง ดังนั้น ราคาสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นเฉพาะส่วนที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของระดับราคาทั่วไปเท่านั้นที่จะถือเป็นกำไร ส่วนที่เหลือถือเป็นรายการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุน ซึ่งต้องแสดงในส่วนของผู้เจ้าของ
109. ตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางกายภาพที่วัดมูลค่าทุนโดยใช้กำลังการผลิตที่ใช้ผลิจจริง กำไร หมายถึง การเพิ่มขึ้นของทุนดังกล่าวในรอบระยะเวลานั้น การเปลี่ยนแปลงราคาที่สูงผลกระทบต่อสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการถือเป็นการเปลี่ยนแปลงในการวัดค่าของกำลังการผลิตที่ใช้ผลิจจริงของกิจการ ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงราคาดังกล่าวจึงถือเป็นการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนซึ่งแสดงอยู่ในส่วนของผู้เจ้าของโดยไม่ถือเป็นกำไร
110. การเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่าและแนวคิดการรักษาระดับทุนจะเป็นตัวกำหนดรูปแบบทางการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน รูปแบบทางการบัญชีที่ต่างกันให้ระดับของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้แตกต่างกัน เช่นเดียวกับเรื่องอื่น ๆ ฝ่ายบริหารต้องพิจารณาถึงความสมดุลระหว่างความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ แม้บทการบัญชีนี้สามารถประยุกต์ใช้กับรูปแบบทางการบัญชีหลายรูปแบบ และสามารถถือเป็นแนวทางในการจัดทำและนำเสนองบการเงินตามรูปแบบทางการบัญชีที่เลือกใช้ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไม่มีเจตจำนงที่จะกำหนดรูปแบบทางการบัญชีใดเป็นการเฉพาะเว้นแต่ในบางสถานการณ์ที่จำเป็น เช่น ในกรณีของกิจการที่ต้องรายงานงบการเงินในระบบเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้อรุนแรง อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจะทบทวนเจตจำนงนี้เมื่อสถานการณ์ในวันหน้าเปลี่ยนแปลงไป

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

การนำเสนองบการเงิน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 1: Presentation of Financial Statements (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1-บทนำ 16
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-6
คำนิยาม	7-8ก
งบการเงิน	9-46
จุดมุ่งหมายของงบการเงิน	9
งบการเงินฉบับสมบูรณ์	10-14
ข้อพิจารณาโดยทั่วไป	15-46
การนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตาม	
มาตรฐานการรายงานทางการเงิน	15-24
การดำเนินงานต่อเนื่อง	25-26
เกณฑ์คงค้าง	27-28
ความมีสาระสำคัญและการนำเสนอด้วยยอดรวม	29-31
การหักกลบ	32-35
ความถี่ในการรายงาน	36-37
ข้อมูลเปรียบเทียบ	38-44
ความสม่ำเสมอในการนำเสนอ	45-46
โครงสร้างและเนื้อหา	47-138
ความนำ	47-48
การระบุชื่องบการเงิน	49-53
งบแสดงฐานะการเงิน	54-80ก
ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงิน	54-59
ความแตกต่างระหว่างรายการหมุนเวียนกับรายการไม่หมุนเวียน	60-65
สินทรัพย์หมุนเวียน	66-68
หนี้สินหมุนเวียน	69-76
ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบ	
งบการเงิน	77-80ก
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	81-105
ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	82-87
กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด	88-89
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับงวด	90-96

ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	97-105
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น	106-110
งบกระแสเงินสด	111
หมายเหตุประกอบงบการเงิน	112-138
โครงสร้าง	112-116
การเปิดเผยนโยบายการบัญชี	117-124
แหล่งข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการ	125-133
การเปิดเผยเรื่องส่วนทุน	134-136
เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิที่จะขายที่จัดประเภทเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น	136ก
การเปิดเผยเรื่องอื่นๆ	137-138
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ	139-139ค
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	140
แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 140 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงินใช้แทน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน เป็นข้อกำหนดโดยรวมสำหรับการนำเสนองบการเงิน แนวทางสำหรับโครงสร้าง และเนื้อหาขั้นต่ำที่กิจการต้องนำเสนออยู่ในงบการเงิน

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอ งบการเงิน

บทนำ 2. วัตถุประสงค์หลักของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน คือ เพื่อรวบรวมข้อมูลในงบการเงินด้วยเกณฑ์ที่มีลักษณะร่วมกัน โดยคณะกรรมการพิจารณาว่าจะเป็นประโยชน์กว่าที่จะแยกแยะการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ (สินทรัพย์สุทธิ) ของกิจการในระหว่างงวดซึ่งเกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของจากความสามารถในการเป็นเจ้าของ ออกจากการเปลี่ยนแปลงอื่นในส่วนของเจ้าของ ดังนั้น คณะกรรมการจึงกำหนดให้การเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของทั้งหมด ต้องแสดงอยู่ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของแยกต่างหากจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่ไม่ได้เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ

บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้รวมข้อกำหนดที่คล้ายคลึงกันกับมาตรฐานการบัญชีการเงิน ฉบับที่ 130 เรื่อง การรายงานกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ของประเทศสหรัฐอเมริกา (FASB 130, Reporting Comprehensive Income) อย่างไรก็ดี ความแตกต่างบางประการยังคงมีอยู่ โดยได้อธิบายไว้ใน BC 106 ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1

บทนำ 4. นอกจากนี้ คณะกรรมการมีความตั้งใจที่จะแก้ไขมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน เพื่อเป็นการปรับปรุงและจัดลำดับย่อหน้าใหม่ เพื่อให้ง่ายต่อการอ่าน โดยคณะกรรมการไม่มีวัตถุประสงค์ในการแก้ไขข้อกำหนดทั้งหมดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ขึ้นใหม่

รูปแบบหลักของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

- บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ส่งผลต่อการนำเสนอของการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ จากรายการกับผู้เป็นเจ้าของและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงการรับรู้ รายการ การวัดมูลค่า หรือการเปิดเผยรายการเฉพาะ และเหตุการณ์อื่น ๆ ตามที่กำหนด โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น
- บทนำ 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องนำเสนอการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ จากรายการกับผู้เป็นเจ้าของทั้งหมดในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ โดยให้ แสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่ไม่ได้เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ เช่นกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เป็นรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเพียงงบเดียว หรือนำเสนอ เป็นสองงบ (งบเฉพาะกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) โดยไม่อนุญาตให้แสดง ส่วนประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ
- บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องนำเสนองบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวด ของงวดที่เปรียบเทียบล่าสุดในงบการเงินที่สมบูรณ์ เมื่อกิจการได้นำนโยบายการบัญชี มาปรับปรุงย้อนหลังหรือแก้ไขงบการเงินย้อนหลังตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด หรือ เมื่อกิจการมีการจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่
- บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยการปรับปรุงการจัดประเภทรายการ ใหม่และภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบแต่ละส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยการ ปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ คือ จำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ที่ถูก จัดประเภทไปเป็นกำไรหรือขาดทุนในงวดปัจจุบันนั้น
- บทนำ 9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องนำเสนอเงินปันผลที่รับรู้จากการจ่ายให้ แก่ผู้เป็นเจ้าของและจำนวนที่เกี่ยวข้องต่อหุ้นในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เงินปันผล คือ ส่วนที่จ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ จากความสามารถในการเป็นเจ้าของ และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของจะต้อง นำเสนอการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของทั้งหมด

การเปลี่ยนแปลงจากข้อกำหนดเดิม

- บทนำ 10. การเปลี่ยนแปลงหลักจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2550) สามารถอธิบายได้ ดังนี้

งบการเงินฉบับสมบูรณ์

- บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับก่อนใช้ชื่อเรียกว่า “งบดุล” และ “งบกระแสเงินสด” เพื่ออธิบายถึงงบการเงินสองฉบับที่เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินฉบับสมบูรณ์ ส่วนมาตรฐานฉบับนี้ใช้คำว่า “งบแสดงฐานะการเงิน” และ “งบกระแสเงินสด” แทนหัวข้อดังกล่าว โดยหัวข้อใหม่จะให้ผลใกล้เคียงกับลักษณะของงบดังกล่าวมากขึ้น ซึ่งได้มีการอธิบายไว้ในแม่บทการบัญชี (ดูย่อหน้า BC14-BC21 ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1)
- บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเปรียบเทียบกับงวดก่อน โดยเปิดเผยข้อมูลอย่างน้อยสองงวดสำหรับงบการเงินแต่ละงบและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวได้รวมถึงการกำหนดให้รวมงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวดของงวดที่แรกสุดที่นำมาเปรียบเทียบไว้ในงบการเงินฉบับสมบูรณ์ เมื่อกิจการได้นำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลัง หรือเมื่อกิจการมีการจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลที่ เป็นประโยชน์ในการวิเคราะห์ห้วงการเงินของกิจการ (ดูย่อหน้า BC 31-BC32 ของ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1)

การแสดงผลการเปลี่ยนแปลงของผู้เป็นเจ้าของในส่วนของเจ้าของและกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จ

- บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม กำหนดให้งบกำไรขาดทุนแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่มีการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และให้แสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนไว้ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เป็นเจ้าของ ด้วยกันกับการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของซึ่งงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เจ้าของ ประกอบด้วยกำไรหรือขาดทุน รายการรายได้และค่าใช้จ่ายอื่น และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด โดยงบดังกล่าวยังสามารถเรียกเป็นงบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่าย

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้

- (1) การเปลี่ยนแปลงทั้งหมดในส่วนของผู้เจ้าของที่เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของจากความสามารถในการเป็นเจ้าของ (เช่น การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ) ให้แสดงเป็นรายการแยกต่างหากจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของที่ไม่ได้เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ และห้ามไม่ให้กิจการแสดงองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เช่น การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของที่ไม่ได้เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลที่ดีขึ้นโดยการรวมรายการที่มีลักษณะร่วมกันและแยกรายการที่มีลักษณะแตกต่างกันออกจากกัน (ดูย่อหน้า BC37-BC38 ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1)

- (2) รายได้และค่าใช้จ่ายต้องแสดงในงบการเงินเดี่ยว (งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) หรือในงบการเงินสองงบ (งบเฉพาะกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ) โดยแสดงแยกต่างหากจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ(ดูย่อหน้า BC49-BC54 ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1)
- (3) ส่วนประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นต้องแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- (4) กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมต้องแสดงไว้ในงบการเงิน

กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น – การปรับปรุงการจัดประเภทใหม่และผลกระทบที่เกี่ยวข้องทางภาษี

- บทนำ 14. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบแต่ละส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมไม่ได้รวมข้อกำหนดนี้ไว้ โดยวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว คือเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบเหล่านี้ เพราะส่วนประกอบต่างๆ มักมีอัตราภาษีที่แตกต่างจากอัตราที่ใช้ในกำไรหรือขาดทุน (ดูย่อหน้า BC65-BC68 ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1)
- บทนำ 15. มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้ กิจการต้องเปิดเผยการปรับปรุงการจัดประเภทใหม่ที่สัมพันธ์กับส่วนประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น การปรับปรุงการจัดประเภทใหม่ คือ จำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่ถูกจัดประเภทใหม่ในกำไรหรือขาดทุนงวดปัจจุบัน ซึ่งวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวคือ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบจากการจัดประเภทใหม่ในกำไรหรือขาดทุน (ดูย่อหน้า BC69-BC73 ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1)

การแสดงรายการเงินปันผล

- บทนำ 16. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม อนุญาตให้เปิดเผยจำนวนเงินปันผลที่รับรู้เนื่องจากการจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น (ปัจจุบันหมายถึง ผู้เป็นเจ้าของ) และเปิดเผยจำนวนต่อหุ้นที่เกี่ยวข้องในงบกำไรขาดทุน ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยรายการดังกล่าวในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ไม่อนุญาตให้เปิดเผยในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (ดูย่อหน้า BC75 ของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ (ในกรณีการแจกจ่ายให้แก่เจ้าของอยู่ในรูปแบบของเงินปันผล) มีการแสดงแยกต่างหากจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของที่ไม่ได้เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ(แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดเกณฑ์การนำเสนองบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป เพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินดังกล่าวจะสามารถเปรียบเทียบได้กับงบการเงินในงวดก่อน ๆ ของกิจการและงบการเงินของกิจการอื่น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมถึงข้อกำหนดโดยรวมของการนำเสนองบการเงิน แนวปฏิบัติเกี่ยวกับโครงสร้างและข้อกำหนดขั้นต่ำสำหรับเนื้อหาที่ต้องแสดงในงบการเงิน

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงข้อกำหนดในการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยสำหรับรายการที่มีลักษณะเฉพาะและเหตุการณ์อื่น เนื่องจากข้อกำหนดดังกล่าวได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับโครงสร้างและเนื้อหาของงบการเงินระหว่างกาลแบบย่อที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล อย่างไรก็ตาม งบการเงินระหว่างกาลดังกล่าวยังคงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 15 ถึง 35 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินของทุกกิจการโดยเท่าเทียมกันไม่ว่าจะเป็นกิจการซึ่งจำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้นิยามที่เหมาะสมสำหรับกิจการซึ่งแสวงหากำไรทั้งของภาครัฐและภาคธุรกิจ หากกิจการในภาคธุรกิจซึ่งมีกิจกรรมที่ไม่แสวงหากำไร หรือภาครัฐ นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปใช้ กิจการดังกล่าวอาจจำเป็นต้องดัดแปลงคำอธิบายที่ใช้สำหรับรายการบางบรรทัดในงบการเงิน ตลอดจนงบการเงินเหล่านั้นด้วย
6. ในทำนองเดียวกัน กิจการซึ่งไม่มีส่วนของผู้ถือหุ้นตามค่านิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) (เช่น กองทุนรวม) และกิจการซึ่งทุนที่นำมาลงทุนร่วมกันไม่ถือเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น (เช่น สหกรณ์) อาจจำเป็นต้องดัดแปลงการนำเสนอส่วนได้เสียของสมาชิกหรือหน่วยลงทุนในงบการเงิน

คำนิยาม

7. คำนิยามที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อ
วัตถุประสงค์ทั่วไป
(ในที่นี้หมายถึง
งบการเงิน)

ไม่สามารถทำได้ในทาง
ปฏิบัติ

มาตรฐานการรายงาน
ทางการเงิน

รายการที่ถือว่าเป็นการ
ละเว้นไม่แสดงข้อมูล
หรือการแสดงข้อมูลที่ขัด
ต่อข้อเท็จจริงอย่างมี
สาระสำคัญ

งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อสนองความต้องการ
ของผู้ใช้งบการเงินซึ่งไม่อยู่ในฐานะที่จะ
เรียกร้องให้กิจการจัดทำรายงานที่มีการ
ตัดแปลงตามความต้องการข้อมูลที่
เฉพาะเจาะจง

ข้อกำหนดที่กิจการไม่สามารถนำไปถือปฏิบัติ
แม้ว่ากิจการได้ใช้ความพยายามอย่าง
สมเหตุสมผลทุกทางที่จะนำไปปฏิบัติ

มาตรฐานและการตีความที่ออกโดย
คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี
ซึ่งประกอบด้วย

- 1) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 2) มาตรฐานการบัญชี
- 3) การตีความมาตรฐานการบัญชี และ
การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายการแต่ละรายการหรือทุกรายการ
โดยรวมที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิง
เศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยความมี
สาระสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของ
การละเว้นไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดง
ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งต้องพิจารณา
จากสถานการณ์แวดล้อม ทั้งนี้กิจการอาจใช้
ขนาดหรือลักษณะของรายการหรือ
องค์ประกอบทั้งสองรายการร่วมกันเป็น
ปัจจัยประกอบการพิจารณา

ในการประเมินว่า การละเว้นไม่แสดงข้อมูล
หรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสามารถ
มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้
งบการเงินอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ต้อง
พิจารณาจากลักษณะต่าง ๆ ของผู้ใช้งบการเงิน
โดยแม่บทการบัญชีย่อหน้าที่ 25 ระบุว่าผู้ใช้

งบการเงินจะต้องมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจและกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี รวมทั้งมีความตั้งใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูลดังกล่าว ดังนั้น การประเมินดังกล่าวจึงต้องพิจารณาถึงองค์ประกอบที่สามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินด้วย

หมายเหตุประกอบ ประกอบด้วย
งบการเงิน

ข้อมูลที่แสดงเพิ่มเติมจากข้อมูลที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เจ้าของ และงบกระแสเงินสด หมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นการอธิบายหรือการแยกแยะแสดงของรายการที่นำเสนอในงบการเงินดังกล่าวและข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่มีคุณสมบัติไม่เพียงพอที่จะรับรู้ในงบการเงินที่นำเสนอ

กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ประกอบด้วย

รายการรายได้และค่าใช้จ่าย (รวมถึง การปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่) ซึ่งไม่อนุญาตให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น

องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นประกอบด้วย

- 1) การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (ดูในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน)
- 2) ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยตามโครงการผลประโยชน์ที่บันทึกตามย่อหน้าที่ 93ก ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 3) ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่า
งบการเงินของการดำเนินงานในต่างประเทศ
(ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง
2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง
อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
(เมื่อมีการประกาศใช้))
- 4) ผลกำไรและขาดทุนจากการวัดมูลค่า
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย (ดูมาตรฐาน
การบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการ
วัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการ
ประกาศใช้))
- 5) ส่วนของผลกำไรและขาดทุนที่มีประสิทธิผล
จากเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในการ
ป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด
(ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การ
รับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน
(เมื่อมีการประกาศใช้))

ผู้เป็นเจ้าของ	หมายถึง	ผู้ที่ถือตราสารที่จัดประเภทเป็นส่วนของ เจ้าของ
กำไรหรือขาดทุน	หมายถึง	ยอดรวมของรายได้หักค่าใช้จ่าย โดยไม่รวม องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
การปรับปรุงการจัด ประเภทรายการใหม่	หมายถึง	จำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนที่ถูกจัดประเภท ใหม่ในกำไรหรือขาดทุนงวดปัจจุบัน
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รวม	หมายถึง	การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เป็นเจ้าของในระหว่างงวด ซึ่งเป็นผลมาจากรายการหรือเหตุการณ์อื่น นอกเหนือ จากการเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลมา จากรายการกับผู้เป็นเจ้าของจากความสามารถใน การเป็นเจ้าของ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ประกอบด้วย ส่วนประกอบทั้งหมด ของกำไรหรือขาดทุนและ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

8. แม้ว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะกำหนดให้ใช้คำว่ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น กำไรหรือขาดทุน และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม แต่กิจการอาจใช้คำอื่น เพื่ออธิบายแทนได้ หากคำดังกล่าวมีความหมายที่ชัดเจน เช่น กิจการอาจใช้คำว่ากำไรสุทธิเพื่ออธิบายคำว่ากำไรหรือขาดทุน
- 8ก. คำจำกัดความดังต่อไปนี้ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และได้นำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในความหมายเฉพาะ ดังต่อไปนี้
- 8ก.1 เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิที่จะขาย (Puttable financial instrument) ที่จัดประเภทเป็นตราสารทุน (อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 16ก และ 16ข ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 8ก.2 เครื่องมือทางการเงินที่กำหนดให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องนำส่งสินทรัพย์สุทธิตามสัดส่วนให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายเมื่อครบกำหนดชำระและถูกจัดประเภทเป็นตราสารทุน (อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 16ค และ 16ง ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

งบการเงิน

จุดมุ่งหมายของงบการเงิน

9. งบการเงินเป็นการนำเสนอฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการอย่างมีแบบแผน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่าง ๆ นอกจากนี้ งบการเงินยังแสดงถึงผลการบริหารงานของฝ่ายบริหารซึ่งได้รับมอบหมายให้ดูแลทรัพยากรของกิจการ เพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว งบการเงินต้องให้ข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้เกี่ยวกับกิจการ
- 9.1 สินทรัพย์
- 9.2 หนี้สิน
- 9.3 ส่วนของเจ้าของ
- 9.4 รายได้และค่าใช้จ่าย รวมถึงผลกำไรและขาดทุน
- 9.5 เงินทุนที่ได้รับจากผู้เป็นเจ้าชองและการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้เป็นเจ้าชองจากความสามารถในการเป็นเจ้าชอง
- 9.6 กระแสเงินสด
- ข้อมูลเหล่านี้และข้อมูลอื่นที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินช่วยผู้ใช้งบการเงินในการคาดการณ์เกี่ยวกับจังหวะเวลาและความแน่นอนที่กิจการจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการ

งบการเงินฉบับสมบูรณ์

10. งบการเงินฉบับสมบูรณ์ประกอบด้วย
 - 10.1 งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด
 - 10.2 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวด
 - 10.3 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวด
 - 10.4 งบกระแสเงินสดสำหรับงวด
 - 10.5 หมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ ข้อมูลที่ทำให้คำอธิบายอื่น และ
 - 10.6 งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวดของงวดที่นำมาเปรียบเทียบกับงวดแรกสุดเมื่อกิจการได้นำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลัง หรือเมื่อกิจการมีการจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่กิจการอาจจะใช้ชื่ออื่นสำหรับงบการเงิน นอกเหนือจากที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
11. กิจการต้องนำเสนองบการเงินทั้งหมดในงบการเงินฉบับสมบูรณ์โดยให้ความสำคัญอย่างเท่าเทียมกัน
12. ตามที่อนุญาตไว้ในย่อหน้าที่ 81 กิจการอาจแสดงองค์ประกอบของกำไรหรือขาดทุนโดยเลือกแสดงเป็นส่วนหนึ่งของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จงบเดียวหรือในงบเฉพาะกำไรขาดทุน โดยงบกำไรขาดทุนดังกล่าวแสดงเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินฉบับสมบูรณ์และต้องแสดงไว้ก่อนงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
13. นอกจากข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินแล้ว กิจการหลายแห่งได้มีการนำเสนอการทบทวนทางการเงินของฝ่ายบริหารเพิ่มเติม ซึ่งไม่รวมอยู่ในงบการเงินเพื่อพรรณนาและอธิบายถึงองค์ประกอบหลักของผลการดำเนินงานทางการเงิน ฐานะการเงินของกิจการ และความไม่แน่นอนที่สำคัญซึ่งกิจการเผชิญอยู่ รายงานดังกล่าวอาจรวมถึงการทบทวนเกี่ยวกับ
 - 13.1 ปัจจัยและอิทธิพลหลักที่มีผลต่อผลการดำเนินงานทางการเงิน รวมถึงการเปลี่ยนแปลงในสถานะแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ การตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงและผลกระทบ นโยบายการลงทุนของกิจการเพื่อดำรงและส่งเสริมการดำเนินงาน รวมถึงนโยบายการจ่ายปันผล
 - 13.2 แหล่งเงินทุนของกิจการ และอัตราส่วนระหว่างหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นตามที่ตั้งเป้าหมายไว้ และ
 - 13.3 ทรัพยากรของกิจการซึ่งไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
14. กิจการหลายแห่งยังนำเสนอรายงานเพิ่มเติมนอกเหนือจากงบการเงิน เช่น รายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม และงบมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในอุตสาหกรรมซึ่งปัจจัยด้านสิ่งแวดล้อมมีสาระสำคัญ และเมื่อพิจารณาว่าพนักงานเป็นกลุ่มผู้ใช้การเงินที่สำคัญ รายงานที่นำเสนอ นอกเหนือจากงบการเงินอยู่นอกขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้อพิจารณาโดยทั่วไป

การนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรและเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

15. งบการเงินต้องแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควร การแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรคือการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่น ๆ และเงื่อนไขต่าง ๆ ตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ที่กำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี การนำเสนองบการเงินซึ่งได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมให้เหมาะสมแก่กรณีถือว่างบการเงินนั้นนำเสนอข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควร
16. งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ต้องเปิดเผยถึงการถือปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างชัดเจนโดยไม่มีเงื่อนไขกิจการจะต้องไม่อธิบายว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินถ้างบการเงินดังกล่าวไม่ได้จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดทั้งหมดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
17. ในสถานการณ์เกือบทั้งหมด งบการเงินจะแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรก็ต่อเมื่องบการเงินนั้นถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและกิจการยังต้องถือปฏิบัติในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้
 - 17.1 เลือกและนำนโยบายการบัญชีไปถือปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ซึ่งได้กำหนดลำดับชั้นของแนวทางปฏิบัติที่บังคับใช้ในการพิจารณาเลือกใช้ นโยบายการบัญชีของฝ่ายบริหารในกรณีที่ไม่มีความชัดเจนในมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดไว้เป็นการเฉพาะสำหรับรายการนั้น ๆ
 - 17.2 นำเสนอข้อมูลตลอดจนนโยบายการบัญชีในลักษณะที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชื่อถือได้ เปรียบเทียบกันได้ และเข้าใจได้
 - 17.3 เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในกรณีที่มีการปฏิบัติตามข้อกำหนดเฉพาะของมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงผลกระทบของรายการ เหตุการณ์ และเงื่อนไขอื่นที่มีผลต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ
18. การเปิดเผยนโยบายการบัญชี การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือการจัดทำคำอธิบายเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่ไม่เหมาะสมที่กิจการใช้ ไม่ทำให้นโยบายการบัญชานั้นเหมาะสมขึ้นมาได้
19. ในสถานการณ์ซึ่งยากที่จะเกิดขึ้น หากฝ่ายบริหารของกิจการมีข้อสรุปว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินเรื่องใดเรื่องหนึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิดอย่างมากจนเป็นเหตุให้งบการเงินขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ของงบการเงินตามที่กำหนดในแม่บทการบัญชี กิจการต้องไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้น และต้องปฏิบัติตาม

ข้อกำหนดที่ระบุในย่อหน้าที่ 20 ในกรณีที่แม่บทการบัญชีที่บังคับใช้ที่เกี่ยวข้องกำหนด หรือไม่มีข้อห้ามการไม่ปฏิบัติตามดังกล่าว

20. ในกรณีที่กิจการไม่ปฏิบัติตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนด ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 20.1 ข้อสรุปของฝ่ายบริหารที่ว่า งบการเงินได้แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดโดยถูกต้องตามที่ควร
 - 20.2 ข้อความที่แสดงว่ากิจการได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีการถือปฏิบัติ ยกเว้นเรื่องที่กิจการจำต้องไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อให้งบการเงินแสดงข้อมูลถูกต้องตามที่ควร
 - 20.3 ชื่อของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่กิจการไม่ปฏิบัติตาม ลักษณะของการไม่ถือปฏิบัติ รวมถึงการปฏิบัติที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดสำหรับการไม่ปฏิบัติตาม เหตุผลที่หากปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวแล้วจะทำให้เกิดความเข้าใจผิดอย่างมากในสถานการณ์ต่าง ๆ จนเป็นเหตุให้งบการเงินขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดในแม่บทการบัญชี และวิธีปฏิบัติที่กิจการเลือกใช้
 - 20.4 ผลกระทบทางการเงินของการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีต่อรายการแต่ละรายการในงบการเงินของกิจการ หากกิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับแต่ละงวดที่มีการนำเสนอ
21. กรณีที่กิจการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเรื่องใดในงวดก่อนแล้วส่งผลต่อจำนวนเงินที่รับรู้ในงบการเงินงวดบัญชีปัจจุบัน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 20.3 และ 20.4
22. ตัวอย่างของการใช้ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21 ได้แก่ กิจการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในงวดก่อนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สิน ซึ่งส่งผลกระทบต่อ การวัดการเปลี่ยนแปลงมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ในงบการเงินงวดปัจจุบัน
23. ในสถานการณ์ซึ่งยากที่จะเกิดขึ้น หากฝ่ายบริหารของกิจการมีความเห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินเรื่องใดเรื่องหนึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิดอย่างมากจนเป็นเหตุให้งบการเงินขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ของแม่บทการบัญชี แต่แม่บทการบัญชีที่บังคับใช้ที่เกี่ยวข้องไม่อนุญาตให้มีการไม่ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว ถ้าเป็นเช่นนั้น กิจการต้องใช้ความพยายามอย่างดีที่สุดเพื่อลดความเข้าใจผิดซึ่งเกิดจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นโดยการเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
 - 23.1 ชื่อของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่มีปัญหา ลักษณะของข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และเหตุผลที่ฝ่ายบริหารของกิจการเห็นว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินจะทำให้เกิดความ

เข้าใจผิดอย่างมาก จนเป็นเหตุให้งบการเงินขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ของแม่บทการบัญชี

23.2 การปรับปรุงแต่ละรายการในงบการเงินสำหรับแต่ละงวดที่มีการนำเสนอซึ่งฝ่ายบริหารของกิจการเห็นว่าจำเป็นเพื่อให้งบการเงินนำเสนอข้อมูลถูกต้องตามที่ควร

24. เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของย่อหน้าที่ 19 ถึง 23 การแสดงข้อมูลในงบการเงินจะถือว่าขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ของงบการเงินเมื่อข้อมูลที่แสดงนั้นมีได้เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการ เหตุการณ์ และสภาพการณ์อื่นที่ข้อมูลนั้นนำเสนอหรือคาดได้อย่างสมเหตุสมผลว่าจะนำเสนอ ซึ่งส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ในการพิจารณาว่าการปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องใดเรื่องหนึ่งในมาตรฐานการรายงานทางการเงินจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิดอย่างมากจนเป็นเหตุให้งบการเงินขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ของงบการเงินที่กำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี ฝ่ายบริหารของกิจการต้องพิจารณาทุกเรื่องดังต่อไปนี้

24.1 สาเหตุที่กิจการไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของงบการเงินได้ภายใต้สถานการณ์นั้น ๆ

24.2 สถานการณ์ของกิจการมีความแตกต่างอย่างไรจากสถานการณ์ของกิจการอื่นที่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นได้ หากกิจการอื่นซึ่งอยู่ภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกับสถานการณ์ของกิจการสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวได้ ต้องตั้งข้อสันนิษฐานไว้ก่อนว่าการที่กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินย่อมจะไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิดมากจนเป็นเหตุให้การปฏิบัติตามข้อกำหนดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ของแม่บทการบัญชี

การดำเนินงานต่อเนื่อง

25. ในการจัดทำงบการเงิน ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ งบการเงินต้องจัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง เว้นแต่กิจการมีความตั้งใจที่จะชำระบัญชี เลิกกิจการ หรือไม่มีทางเลือกอื่นใด นอกเหนือจากการชำระบัญชี หรือเลิกกิจการ จากการประเมินความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง หากฝ่ายบริหารพบว่ามีความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ หรือสภาพการณ์ใดที่อาจทำให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยให้ทราบถึงความไม่แน่นอนเหล่านั้น ในกรณีที่งบการเงินมิได้จัดทำขึ้นตามหลักการดำเนินงานต่อเนื่อง กิจการจะต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงนี้ พร้อมทั้งเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินนั้น และเหตุผลที่กิจการไม่อาจดำเนินงานอย่างต่อเนื่องได้

26. ในการประเมินความเหมาะสมของข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการฝ่ายบริหารต้องพิจารณาข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่เกี่ยวกับอนาคตเป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ระดับของการพิจารณาขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณี ในกรณีที่กิจการมีการดำเนินงานที่มีกำไรในอดีตและมีความพร้อมที่จะหาแหล่งเงินทุนรองรับ กิจการอาจสรุปได้ว่าการ

ใช้หลักการดำเนินงานต่อเนื่องในการนำเสนองบการเงินมีความเหมาะสมแล้ว โดยที่ไม่จำเป็นต้องวิเคราะห์ในรายละเอียด ในกรณีอื่นที่เหลือ ฝ่ายบริหารอาจต้องพิจารณาปัจจัยต่างๆ ที่เกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรทั้งในปัจจุบันและในอนาคต กำหนดการชำระคืนหนี้และแหล่งเงินทุนทดแทนที่เป็นไปได้ ก่อนที่จะสามารถสรุปได้ว่าการใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่องในการนำเสนองบการเงินนั้นมีความเหมาะสม

เกณฑ์คงค้าง

27. กิจการต้องจัดทำงบการเงินตามเกณฑ์คงค้าง ยกเว้นข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสด
28. เมื่อใช้เกณฑ์คงค้างในการจัดทำงบการเงิน กิจการต้องรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย (องค์ประกอบของงบการเงิน) เมื่อรายการเหล่านั้นเป็นไปตามคำนิยามและเกณฑ์การรับรู้รายการตามที่กำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี

ความมีสาระสำคัญและการนำเสนอด้วยยอดรวม

29. รายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันแต่แต่ละประเภทที่มีสาระสำคัญต้องแยกแสดงในงบการเงิน รายการที่มีลักษณะหรือหน้าที่ไม่คล้ายคลึงกันแต่รายการต้องแยกแสดงในงบการเงิน เว้นแต่รายการเหล่านั้นไม่มีสาระสำคัญ
30. งบการเงินเป็นผลของการประมวลรายการค้าหรือเหตุการณ์อื่นจำนวนมากที่ได้รวมเป็นประเภทตามลักษณะหรือหน้าที่ของรายการนั้นๆ ขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการรวบรวมและจัดประเภทรายการค้าคือ การนำเสนอข้อมูลที่ได้สรุปและจัดประเภทแล้ว ซึ่งปรากฏอยู่ในแต่ละรายการในงบการเงิน รายการแต่ละรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ ให้นำไปรวมกับรายการอื่นเพื่อนำเสนอในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน อย่างไรก็ตาม รายการที่ไม่มีสาระสำคัญพอที่จะแยกแสดงต่างหากในงบการเงิน อาจมีสาระสำคัญเพียงพอที่จะแยกแสดงต่างหากในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
31. กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเจาะจงตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากข้อมูลนั้นไม่มีสาระสำคัญ

การหักกลบ

32. กิจการต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สิน หรือรายได้และค่าใช้จ่าย มาหักกลบกัน นอกจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินมีข้อกำหนดหรืออนุญาตให้หักกลบได้
33. กิจการต้องแสดงสินทรัพย์และหนี้สิน และรายได้และค่าใช้จ่าย แยกจากกัน การหักกลบรายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรืองบแสดงฐานะการเงินหรืองบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ) จะทำให้เปลี่ยนความสามารถของผู้ใช้งบการเงินในการเข้าใจรายการ เหตุการณ์ สภาพการณ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้นและการประเมินกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการ เว้นแต่การหักกลบนั้นจะสะท้อนถึงสาระของรายการหรือสภาพการณ์นั้น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ซึ่ง

แสดงสุทธิจากบัญชีปรับมูลค่าไม่ถือเป็นการหักลบรายการ ตัวอย่างเช่น การแสดงสินค้าคงเหลือสุทธิจากค่าเผื่อสินค้าล้าสมัย และลูกหนี้สุทธิจากค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ เป็นต้น

34. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดนิยามของรายได้และกำหนดให้กิจการวัดมูลค่ารายได้ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ หรือที่ค้างรับหักด้วยส่วนลดการค้าและส่วนลดตามปริมาณซื้อขายคืนภายหลังที่กิจการอนุญาตให้มีกิจการอาจมีรายการอื่น ๆ ซึ่งไม่ถือว่าเป็นกิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้จากการดำเนินงานตามปกติ ธุรกิจ แต่เป็นรายการที่มักเกิดขึ้นควบคู่ไปกับกิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ กิจการต้องแสดงผลของรายการเหล่านั้นโดยการหักลบรายได้กับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องที่เกิดขึ้นจากรายการเดียวกัน หากการแสดงผลสุทธิในลักษณะนี้จะช่วยสะท้อนให้เห็นสาระของรายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น

34.1 กิจการแสดงผลกำไรและขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน รวมถึงเงินลงทุนและสินทรัพย์ดำเนินงาน โดยนำมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายหักจากจำนวนเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย

34.2 รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สิน ซึ่งมีการรับรู้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และกิจการคาดว่าจะได้รับชดเชยจากบุคคลที่สามภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา (ตัวอย่างเช่น ข้อตกลงในการรับประกันจากผู้ขาย) อาจแสดงสุทธิจากเงินชดเชยที่เกี่ยวข้อง

35. นอกจากนี้ ให้กิจการแสดงผลกำไรและขาดทุนที่เกิดจากกลุ่มของรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ตามเกณฑ์สุทธิ ตัวอย่างเช่น ผลกำไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ หรือผลกำไรและขาดทุนที่เกิดจากการถือครองเครื่องมือทางการเงินเพื่อค้า อย่างไรก็ตาม หากผลกำไรและขาดทุนดังกล่าวมีสาระสำคัญให้กิจการแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก

ความถี่ในการรายงาน

36. กิจการต้องนำเสนองบการเงินฉบับสมบูรณ์ (รวมทั้งข้อมูลเปรียบเทียบ) อย่างน้อยปีละครั้ง ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและเป็นเหตุให้กิจการต้องนำเสนองบการเงินซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชียาวกว่าหรือสั้นกว่าหนึ่งปี กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับแต่ละงวดในงบการเงินดังต่อไปนี้

36.1 เหตุผลในการใช้งวดที่ยาวกว่าหรือสั้นกว่าหนึ่งปี

36.2 ข้อเท็จจริงที่ว่าจำนวนเงินเปรียบเทียบที่แสดงในงบการเงินไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ทั้งหมด

37. โดยปกติ กิจการจะจัดทำงบการเงินขึ้นอย่างสม่ำเสมอสำหรับรอบระยะเวลาหนึ่งปี อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติกิจการบางแห่งเลือกที่จะจัดทำงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลา 52 สัปดาห์ เป็นต้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีได้ห้ามการปฏิบัติดังกล่าว

ข้อมูลเปรียบเทียบ

38. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลของงวดก่อนเปรียบเทียบกับทุกรายการที่แสดงในงบการเงินงวดปัจจุบันหากมาตรฐานการรายงานทางการเงินมิได้อนุญาตหรือกำหนดเป็นอย่างอื่น กิจการต้องรวมข้อมูลเปรียบเทียบที่เป็นข้อมูลเชิงบรรยายและพรรณนา หากข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจงบการเงินของงวดปัจจุบัน
39. กิจการที่เปิดเผยข้อมูลเปรียบเทียบต้องแสดงงบแสดงฐานะการเงินอย่างน้อยสองงบ งบอื่น ๆ และหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างน้อยสองงบ เมื่อกิจการได้นำนโยบายการบัญชีมาปรับปรุงย้อนหลังหรือแก้ไขงบการเงินย้อนหลัง หรือเมื่อกิจการมีการจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่ กิจการต้องแสดงงบแสดงฐานะการเงินอย่างน้อยสามงบ งบอื่น ๆ และหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องอย่างน้อยสองงบ กิจการต้องแสดงงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่
 - 39.1 สิ้นงวดปัจจุบัน
 - 39.2 สิ้นงวดก่อน (งวดเดียวกันกับต้นงวดของงวดปัจจุบัน)
 - 39.3 ต้นงวดของงวดที่นำมาเปรียบเทียบกับล่าสุด
40. ในบางกรณี ข้อมูลเชิงบรรยายในงบการเงินงวดก่อน ๆ ยังคงมีความเกี่ยวข้องกับงวดปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น ในงวดปัจจุบัน กิจการเปิดเผยรายละเอียดของข้อพิพาททางกฎหมายที่ผลของคดียังมีความไม่แน่นอน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดก่อนและผลของคดียังไม่สิ้นสุดผู้ใช้งบการเงินได้รับประโยชน์จากข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดก่อนและขั้นตอนที่ได้ทำในระหว่างงวดเพื่อให้ความไม่แน่นอนนั้นหมดไป
41. เมื่อกิจการมีการแก้ไขการนำเสนอหรือจัดประเภทรายการในงบการเงิน กิจการต้องจัดประเภทรายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ด้วย เว้นแต่การจัดประเภทใหม่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เมื่อมีการจัดประเภทรายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ กิจการต้องเปิดเผยทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 41.1 ลักษณะของการจัดประเภทใหม่
 - 41.2 จำนวนเงินของแต่ละรายการหรือแต่ละประเภทที่ถูกจัดประเภทใหม่
 - 41.3 เหตุผลในการจัดประเภทใหม่
42. หากกิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะจัดประเภทรายการของจำนวนที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 42.1 เหตุผลที่ไม่สามารถจัดประเภทรายการใหม่ของจำนวนดังกล่าวได้
 - 42.2 ลักษณะของรายการปรับปรุงหากมีการจัดประเภทรายการใหม่
43. การทำให้ข้อมูลในงบการเงินแต่ละงวดเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้นจะมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการประเมินแนวโน้มของข้อมูลทางการเงินเพื่อการคาดการณ์ ในบางสถานการณ์ กิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะนำข้อมูลงวดก่อนมาจัดประเภทใหม่เพื่อเปรียบเทียบกับข้อมูลในงวดปัจจุบันได้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจไม่ได้

เก็บข้อมูลในงวดก่อนในลักษณะที่ทำให้กิจการสามารถจัดประเภทรายการใหม่ได้ และอาจไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะสร้างตัวเลขขึ้นมาใหม่ได้

44. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ได้กำหนดวิธีการปรับปรุงข้อมูลเพื่อเปรียบเทียบเมื่อกิจการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี หรือแก้ไขข้อผิดพลาด

ความสม่ำเสมอในการนำเสนอ

45. กิจการต้องนำเสนอและจัดประเภทรายการในงบการเงินในลักษณะเดียวกันในทุกงวด ยกเว้นกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

- 45.1 ภายหลังการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญในลักษณะการดำเนินงานของกิจการหรือการทบทวนงบการเงินแล้วเป็นที่ชัดเจนว่าการนำเสนอและการจัดประเภทรายการในงบการเงินแบบใหม่จะทำให้การนำเสนองบการเงินมีความเหมาะสมยิ่งขึ้น โดยคำนึงถึงเกณฑ์การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

- 45.2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้มีการเปลี่ยนแปลงการนำเสนองบการเงิน

46. ตัวอย่างเช่น การซื้อหรือขายกิจการที่มีนัยสำคัญหรือการทบทวนการนำเสนองบการเงินของกิจการอาจชี้ให้เห็นว่างบการเงินนั้นจำเป็นต้องแสดงรายการแตกต่างไปจากเดิม กิจการจะเปลี่ยนแปลงการนำเสนองบการเงินได้ก็ต่อเมื่อการนำเสนอที่เปลี่ยนไปนั้นให้ข้อมูลที่เชื่อถือได้และมีความเกี่ยวข้องมากขึ้นกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน และการนำเสนอในรูปแบบใหม่นั้นยังคงใช้ต่อไปเพื่อให้งบการเงินสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการนำเสนองบการเงิน กิจการต้องจัดประเภทข้อมูลที่นำมาเปรียบเทียบใหม่ตามย่อหน้าที่ 41 และ 42

โครงสร้างและเนื้อหา

ความนำ

47. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลบางรายการในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ) และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ และกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลรายการอื่น ๆ ในงบการเงินดังกล่าวหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบกระแสเงินสด ได้กำหนดเรื่องเกี่ยวกับการนำเสนอข้อมูลกระแสเงินสด
48. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้บางครั้งใช้คำว่า “การเปิดเผย” ในความหมายกว้าง โดยมีความหมายครอบคลุมถึงรายการที่นำเสนอในงบการเงิน การเปิดเผยข้อมูลยังได้มีการกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ๆ เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินฉบับอื่น ๆ มีข้อกำหนดเฉพาะไว้เป็นอย่างอื่น การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจจะทำได้
ในงบการเงิน

การระบุชื่องบการเงิน

49. งบการเงินต้องมีการระบุชื่อไว้อย่างชัดเจนและแยกออกจากข้อมูลอื่นที่นำเสนออยู่ในเอกสาร
เผยแพร่ชุดเดียวกัน
50. มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะถือปฏิบัติกับงบการเงินเท่านั้น โดยไม่ถือปฏิบัติกับข้อมูลอื่นที่
นำเสนอในรายงานประจำปี เอกสารที่ยื่นตามข้อบังคับหรือเอกสารอื่น ดังนั้น จึงเป็นสิ่งสำคัญที่
ผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถแยกแยะข้อมูลที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินกับ
ข้อมูลอื่นที่อาจจะประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินแต่ไม่ได้จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดเหล่านั้น
51. กิจการต้องระบุชื่อส่วนประกอบของงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินแต่ละส่วน
อย่างชัดเจน และยังต้องแสดงข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้อย่างเด่นชัด ซึ่งจะแสดงซ้ำกันได้ถ้าการ
แสดงซ้ำนั้นทำให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้อง
 - 51.1 ชื่อของกิจการที่เสนอรายงานหรือวิธีการอื่นที่เป็นการระบุและการเปลี่ยนแปลงใน
ข้อมูลดังกล่าวจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานงวดก่อน
 - 51.2 การระบุว่างบการเงินนั้นเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการหรือเป็นงบการเงินของ
กลุ่มกิจการ
 - 51.3 วันที่สิ้นรอบระยะเวลารายงานหรือรอบระยะเวลาที่ครอบคลุมงบการเงินหรือ
หมายเหตุประกอบงบการเงิน
 - 51.4 สกุลเงินที่ใช้รายงานตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง
2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา
ต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - 51.5 จำนวนหลักที่ใช้ในการแสดงจำนวนเงินในงบการเงิน
52. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 51 สามารถปฏิบัติได้โดยการแสดงหัวเรื่องของหน้า งบการเงิน หมายเหตุ
ประกอบงบการเงิน หัวเรื่องย่อของสดมภ์ และอย่างอื่นที่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องใช้ดุลยพินิจใน
การตัดสินใจว่าวิธีการใดเป็นวิธีที่ดีที่สุดที่จะนำเสนอข้อมูลดังกล่าว ตัวอย่างเช่น งบการเงิน
ที่นำเสนอผ่านระบบคอมพิวเตอร์มักไม่แสดงข้อมูลแยกเป็นแต่ละหน้า ดังนั้น กิจการจึงต้องแสดง
รายการต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้แน่ใจว่าข้อมูลที่รวมอยู่ในงบการเงินสามารถเข้าใจได้
53. กิจการมักแสดงจำนวนเงินไว้เป็นหลักพันหรือหลักล้านตามสกุลเงินที่เสนอรายงาน เพื่อให้ผู้ใช้
งบการเงินสามารถเข้าใจงบการเงินได้ดีขึ้น กิจการสามารถทำเช่นนั้นได้ตราบใดที่กิจการ
ได้เปิดเผยถึงระดับของการปิดเศษและการปิดเศษดังกล่าวไม่เป็นการตัดทอนข้อมูลที่มีสาระสำคัญ

งบแสดงฐานะการเงิน

ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงิน

54. งบแสดงฐานะการเงินต้องมีรายการที่แสดงจำนวนเงินทุกข้อดังต่อไปนี้ เป็นอย่างน้อย
- 54.1 เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
 - 54.2 ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น
 - 54.3 สินค้าคงเหลือ
 - 54.4 สินทรัพย์ชีวภาพ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 54.5 เงินลงทุนซึ่งบันทึกโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย
 - 54.6 สินทรัพย์ทางการเงิน (ไม่รวมจำนวนเงินที่แสดงในข้อ 54.5 54.8 และ 54.9)
 - 54.7 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - 54.8 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - 54.9 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
 - 54.10 ยอดรวมของสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
 - 54.11 เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น
 - 54.12 ประมาณการหนี้สิน
 - 54.13 หนี้สินทางการเงิน (ไม่รวมจำนวนเงินที่แสดงในข้อ 54.11 และ 54.12)
 - 54.14 หนี้สินและสินทรัพย์ภาษีเงินได้สำหรับงวดปัจจุบันตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้
 - 54.15 หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้
 - 54.16 หนี้สินที่รวมในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
 - 54.17 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่แสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น
 - 54.18 ทุนที่ออกจำหน่าย และสำรองต่าง ๆ ที่จัดสรรให้แก่ผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่
55. กิจการจะต้องแสดงรายการแต่ละรายการ หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยในงบแสดงฐานะการเงินเพิ่มเติม ถ้าหากการแสดงรายการในลักษณะดังกล่าวช่วยให้เกิดความเข้าใจในฐานะการเงินของกิจการ

56. เมื่อกิจการแยกแแสดงการจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน กิจการต้องไม่จัดประเภทรายการสินทรัพย์ (หนี้สิน) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นสินทรัพย์ (หนี้สิน) หมุนเวียน
57. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดลำดับหรือรูปแบบของการแสดงรายการ รายการต่าง ๆ ตามย่อหน้าที่ 54 เป็นเพียงการกำหนดไว้อย่างง่ายตามลักษณะและหน้าที่ที่มีความแตกต่างเพียงพอที่จะรองรับการแยกแแสดงแต่ละรายการในงบแสดงฐานะการเงิน นอกจากนี้
- 57.1 รายการแต่ละบรรทัดควรมีการแยกแแสดง หากขนาด ลักษณะ หรือหน้าที่ของแต่ละรายการหรือผลรวมของรายการที่คล้ายคลึงกันนั้น มีประโยชน์ต่อความเข้าใจเกี่ยวกับฐานะการเงินของกิจการ
- 57.2 คำอธิบายและการเรียงลำดับการแแสดงรายการหรือผลรวมของรายการที่คล้ายคลึงกัน อาจเปลี่ยนแปลงได้ตามลักษณะและรายการของกิจการ เพื่อให้ข้อมูลที่ช่วยให้เกิดความเข้าใจในฐานะการเงินของกิจการ ตัวอย่างเช่น สถาบันการเงินอาจเปลี่ยนแปลงคำอธิบายรายการข้างต้นเพื่อให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของสถาบันการเงิน
58. การใช้ดุลยพินิจว่ารายการใดต้องแยกแแสดงเพิ่มเติมให้พิจารณาโดยถือเกณฑ์ดังนี้
- 58.1 ลักษณะและสภาพคล่องของสินทรัพย์
- 58.2 การใช้งานของสินทรัพย์ภายในกิจการ
- 58.3 จำนวนเงิน ลักษณะ และจังหวะเวลาของหนี้สิน
59. การใช้เกณฑ์วัดมูลค่าที่ต่างกันสำหรับสินทรัพย์ต่างประเภทกันเป็นเครื่องบ่งชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์นั้นมีลักษณะและหน้าที่ต่างกัน กิจการจึงต้องแแสดงสินทรัพย์แต่ละรายการนั้นแยกจากกัน ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์แต่ละประเภทในกลุ่มที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อาจแแสดงในราคาทุนหรือราคาที่ตีใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- ความแตกต่างระหว่างรายการหมุนเวียนกับรายการไม่หมุนเวียน
60. กิจการต้องแยกแแสดงสินทรัพย์และหนี้สินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ 66 ถึง 76 เว้นแต่การแแสดงรายการตามสภาพคล่องจะมีความน่าเชื่อถือและมีความเกี่ยวข้องมาก หากกิจการปฏิบัติตามข้อยกเว้นนี้สินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดจะต้องแแสดงตามลำดับของสภาพคล่อง
61. ไม่ว่าสินทรัพย์และหนี้สินจะนำเสนอไว้ด้วยวิธีใดก็ตาม กิจการต้องเปิดเผยจำนวนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจ่ายชำระในระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือน สำหรับรายการสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละบรรทัดซึ่งได้รวมยอดคงเหลือส่วนที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือจ่ายชำระดังนี้
- 61.1 ไม่เกิน 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน
- 61.2 เกินกว่า 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน

62. หากกิจการขายสินค้าหรือบริการซึ่งมีรอบระยะเวลาการดำเนินงานที่ระบุได้อย่างชัดเจน การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินออกเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนไว้ในงบแสดงฐานะการเงินจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ โดยการแยกสินทรัพย์สุทธิที่กิจการใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียนอย่างต่อเนื่องออกจากสินทรัพย์สุทธิที่กิจการใช้ในการดำเนินงานระยะยาว การจัดประเภทในลักษณะนี้ทำให้สินทรัพย์ที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานปัจจุบัน และหนี้สินที่จะถึงกำหนดชำระภายในช่วงเวลาเดียวกันนั้นแสดงไว้อย่างเด่นชัด
63. กิจการบางประเภท เช่น สถาบันการเงิน การแสดงสินทรัพย์และหนี้สินตามลำดับสภาพคล่องของแต่ละรายการไม่ว่าจะเรียงจากมากไปหาน้อยหรือน้อยไปหามาก จะให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องได้ดีกว่าการแสดงเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน เนื่องจากกิจการดังกล่าวไม่ได้ขายสินค้าหรือบริการภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานที่ระบุได้อย่างชัดเจน
64. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 60 อนุญาตให้กิจการที่มีการประกอบกิจการหลากหลายสามารถแสดงสินทรัพย์และหนี้สินบางส่วนโดยใช้เกณฑ์รายการหมุนเวียนและรายการไม่หมุนเวียนควบคู่กับเกณฑ์การแสดงอื่นตามลำดับสภาพคล่องก็ได้ หากการแสดงควบคู่นี้ให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและมีความเกี่ยวข้องมากกว่า
65. ข้อมูลเกี่ยวกับวันที่คาดว่าจะกิจการจะได้รับชำระจากสินทรัพย์และจะต้องชำระคืนหนี้สินเป็นประโยชน์ในการประเมินสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวันครบกำหนดของสินทรัพย์ทางการเงิน และหนี้สินทางการเงิน สินทรัพย์ทางการเงิน รวมถึงลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น และหนี้สินทางการเงินรวมถึง เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น ข้อมูลเกี่ยวกับวันที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น สินค้าคงเหลือ หรือวันที่กิจการต้องชำระหนี้สิน เช่น ประมาณการหนี้สิน ถือเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ไม่ว่าสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นจะแสดงเป็นรายการหมุนเวียนหรือรายการไม่หมุนเวียนก็ตาม ตัวอย่างเช่น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลของมูลค่าของสินค้าคงเหลือส่วนที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลา รายงาน

สินทรัพย์หมุนเวียน

66. กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนเมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 66.1 คาดว่าจะได้รับประโยชน์ หรือตั้งใจจะขายหรือใช้ภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ
- 66.2 ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นคือมีไว้เพื่อค้า
- 66.3 คาดว่าจะได้รับประโยชน์ภายในระยะเวลา 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลา รายงาน

66.4 สินทรัพย์ดังกล่าวเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด (ตามที่ได้นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบกระแสเงินสด) และไม่มีข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนหรือการใช้ชำระหนี้สินภายในระยะเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงาน

สินทรัพย์ที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นให้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

67. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้คำว่า ไม่หมุนเวียน ให้หมายรวมถึง สินทรัพย์มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งมีลักษณะที่เป็นระยะยาว และมีได้มีข้อห้ามในการใช้ คำอธิบายอื่นหากคำที่เลือกใช้แทนนั้นยังคงมีความหมายชัดเจน
68. รอบระยะเวลาการดำเนินงานของกิจการ หมายถึง ระยะเวลาที่เริ่มตั้งแต่ซื้อสินทรัพย์มาเพื่อใช้ในการดำเนินงาน จนกระทั่งได้รับเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หากไม่สามารถระบุรอบระยะเวลาการดำเนินงานของกิจการได้อย่างชัดเจนให้ถือว่ารอบระยะเวลาการดำเนินงานมีระยะเวลา 12 เดือน สินทรัพย์หมุนเวียนหมายรวมถึง สินทรัพย์ต่าง ๆ (เช่น สินค้าคงเหลือ และลูกหนี้การค้า) ที่ขาย ใช้จ่าย หรือให้ประโยชน์ภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ ถึงแม้กิจการไม่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์เหล่านั้นภายใน 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงานก็ตาม สินทรัพย์หมุนเวียนยังรวมถึงสินทรัพย์ที่ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นเพื่อมีไว้เพื่อค้า (ตัวอย่างรวมถึงสินทรัพย์ทางการเงินที่ถือไว้เพื่อค้าตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) และส่วนของสินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่หมุนเวียนที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี

หนี้สินหมุนเวียน

69. หนี้สินจะจัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียนเมื่อหนี้สินนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 69.1 คาดว่าจะมีการชำระภายในรอบระยะเวลาดำเนินงานตามปกติของกิจการ
- 69.2 ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นคือมีไว้เพื่อค้า
- 69.3 ถึงกำหนดชำระภายใน 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงาน
- 69.4 กิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขให้เลื่อนการชำระหนี้ออกไปอีกเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน

หนี้สินที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นให้จัดประเภทเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

70. หนี้สินหมุนเวียนบางประเภท เช่น เจ้าหนี้การค้า รายการคงค้างบางรายการที่เกี่ยวกับพนักงาน และต้นทุนดำเนินงานอื่น เป็นส่วนหนึ่งของเงินทุนหมุนเวียนที่ใช้ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ กิจการจึงควรจัดประเภทรายการดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียน แม้ว่าจะครบกำหนดชำระเกินกว่า 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงาน รอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกตินี้ให้ถือปฏิบัติเหมือนกันกับการจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ สำหรับกรณี

ที่กิจการไม่สามารถระบุดำเนินงานตามปกติได้อย่างชัดเจนให้ถือว่า
รอบระยะเวลาการดำเนินงานมีระยะเวลา 12 เดือน

71. หนี้สินหมุนเวียนอื่น เป็นหนี้สินที่การชำระไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติ แต่มีกำหนดชำระภายใน 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงาน หรือถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้นเพื่อมีไว้เพื่อค้า ตัวอย่างเช่น หนี้สินทางการเงินบางประเภทที่มีการจัดประเภทเป็นมีไว้เพื่อค้าตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร ส่วนของหนี้สินทางการเงินไม่หมุนเวียนระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระในหนึ่งปี เงินปันผลค้างจ่าย ภาษีเงินได้ค้างจ่าย และเจ้าหนี้อื่น ๆ สำหรับหนี้สินทางการเงินซึ่งกิจการใช้เป็นแหล่งเงินทุนระยะยาว (นั่นคือมีได้เป็นส่วนหนึ่งของเงินทุนหมุนเวียนที่ใช้ในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ) และยังไม่ครบกำหนดชำระภายใน 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงานให้ถือเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียนที่ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 74 และ 75
72. กิจการต้องจัดประเภทหนี้สินทางการเงินที่จะครบกำหนดชำระภายใน 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงานเป็นหนี้สินหมุนเวียน ถึงแม้ว่าหนี้สินนั้นเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 72.1 เงื่อนไขเดิมในการชำระหนี้สินจะมีระยะเวลาเกินกว่า 12 เดือน
 - 72.2 มีข้อตกลงที่จะชำระหนี้โดยการก่อหนี้สินระยะยาวใหม่หรือวางกำหนดเวลาการจ่ายเงินใหม่ให้เป็นหนี้สินระยะยาว ซึ่งข้อตกลงดังกล่าวจัดทำเสร็จสมบูรณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานและก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน
73. ภายใต้เงื่อนไขการกู้ยืมในปัจจุบัน หากกิจการคาดหวังและมีสิทธิในการดำเนินการที่จะชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่ที่มีอายุอย่างน้อย 12 เดือน หรือต่ออายุภาระผูกพันเดิมออกไปเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากรอบระยะเวลารายงาน ภาระผูกพันนั้นต้องจัดประเภทเป็นไม่หมุนเวียนแม้ว่าภาระผูกพันเดิมนั้นกำหนดชำระภายในระยะเวลาสั้นกว่า 12 เดือน อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่มีสิทธิในการดำเนินการที่จะชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่หรือต่ออายุภาระผูกพันเดิม (เช่น ไม่มีข้อตกลงในการชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่) ทั้งนี้โดยไม่พิจารณาความสามารถของกิจการในการชำระภาระผูกพันเดิมโดยการก่อหนี้สินใหม่ ภาระผูกพันนั้นต้องจัดประเภทเป็นหมุนเวียน
74. หากก่อนหรือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการละเมิดเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว ซึ่งเป็นผลให้หนี้สินนั้นกลายเป็นหนี้สินที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม กิจการต้องจัดประเภทหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินหมุนเวียน แม้ว่าภายหลังรอบระยะเวลารายงานและก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน เจ้าหนี้ตกลงที่จะไม่เรียกคืนหนี้สินนั้นทั้งที่ได้มีการละเมิดเงื่อนไขในสัญญาเงินกู้ กิจการต้องจัดประเภทหนี้สินนี้เป็นหนี้สินหมุนเวียน เนื่องจาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการไม่มีสิทธิอันปราศจากเงื่อนไขที่จะเลื่อนการชำระหนี้ออกไปเป็นระยะเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันที่ดังกล่าว

75. อย่างไรก็ตาม หากภายในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานผู้ให้กู้ตกลงที่จะผ่อนผันหนี้ให้เป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้กิจการดำเนินการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไข ซึ่งภายในช่วงระยะเวลาดังกล่าวผู้ให้กู้จะไม่สามารถเรียกร้องให้จ่ายชำระหนี้คืนในทันที กิจการต้องจัดประเภทหนี้สินนี้เป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน
76. ในส่วนของเงินกู้ยืมที่จัดประเภทเป็นหนี้สินหมุนเวียน หากมีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งดังต่อไปนี้เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน เหตุการณ์ดังกล่าวถือว่าเข้าเงื่อนไขที่ไม่ต้องปรับปรุงงบการเงิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
- 76.1 มีการชำระเงินกู้ยืมเดิมโดยการก่อหนี้สินระยะยาวใหม่
- 76.2 มีการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว และ
- 76.3 เจ้าหนี้ผ่อนผันหนี้ให้เป็นเวลาอย่างน้อย 12 เดือนนับจากสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อให้กิจการดำเนินการแก้ไขการละเมิดเงื่อนไขของสัญญาเงินกู้ยืมระยะยาว

ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

77. กิจการต้องเปิดเผยการจัดประเภทรายการย่อยในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ของรายการที่นำเสนอในงบการเงิน โดยจัดประเภทให้เหมาะสมกับการดำเนินงานของกิจการ
78. รายละเอียดที่แสดงในการจัดประเภทย่อยขึ้นอยู่กับข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ขนาด ลักษณะ และหน้าที่ของจำนวนที่เกี่ยวข้องนั้น กิจการต้องใช้จ่ายที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 58 ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดประเภทย่อย ซึ่งการเปิดเผยรายการแต่ละรายการจะมีความแตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น
- 78.1 รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ให้แยกแสดงแต่ละประเภทตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 78.2 ลูกหนี้ ให้แยกแสดงเป็นลูกหนี้การค้า ลูกหนี้บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า และลูกหนี้อื่น
- 78.3 สินค้าคงเหลือ ให้แยกแสดงแต่ละประเภทตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ เช่น สินค้าซื้อมาเพื่อขาย วัสดุการผลิต วัตถุดิบ สินค้าระหว่างผลิต และสินค้าสำเร็จรูป
- 78.4 ประมาณการหนี้สิน ให้แยกแสดงเป็นประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน และประมาณการหนี้สินอื่น และ
- 78.5 ส่วนทุนของเจ้าของ และสำรองต่างๆ ให้แยกแสดงเป็นแต่ละรายการ เช่น ทุนที่ชำระแล้ว ส่วนเกินมูลค่าหุ้น และสำรองต่างๆ

79. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- 79.1 สำหรับหุ้นทุกประเภท
- 79.1.1 จำนวนหุ้นที่จดทะเบียน
 - 79.1.2 จำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายและชำระเต็มมูลค่า และจำนวนหุ้นที่ออกจำหน่ายแต่ยังชำระไม่เต็มมูลค่า
 - 79.1.3 ราคาที่ตราไว้ต่อหุ้น หรือเปิดเผยว่าหุ้นไม่มีราคาตราไว้
 - 79.1.4 รายการกระทบบยอดของจำนวนหุ้นที่ถือโดยบุคคลภายนอก ณ วันเริ่มและวันสิ้นสุด
 - 79.1.5 สิทธิ บุริมสิทธิ และข้อจำกัดของหุ้นทุกประเภท ซึ่งรวมถึงข้อจำกัดในการจ่ายปันผลและการจ่ายเงิน
 - 79.1.6 หุ้นของกิจการที่ถือโดยกิจการหรือบริษัทย่อย หรือบริษัทร่วมของกิจการ และ
 - 79.1.7 หุ้นที่สำรองไว้เพื่อออกให้ตามสิทธิหรือตามสัญญาการขายหุ้น พร้อมเงื่อนไขและจำนวนเงินที่เกี่ยวข้อง และ
- 79.2 คำอธิบายถึงลักษณะและวัตถุประสงค์ของสำรองแต่ละประเภทในส่วนของเจ้าของ
80. กิจการที่ไม่มีหุ้นทุกประเภท เช่น หุ้นส่วน หรือทรัสต์ ต้องเปิดเผยข้อมูลซึ่งเทียบเท่ากับข้อมูลที่กำหนดในย่อหน้าที่ 79.1 โดยให้แสดงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดสำหรับแต่ละรายการในส่วนของเจ้าของ ตลอดจนสิทธิ บุริมสิทธิ และข้อจำกัด ของส่วนได้เสียของเจ้าของแต่ละประเภท
- 80ก. ถ้ากิจการมีการจัดประเภทรายการใหม่ของรายการดังต่อไปนี้
- 80ก.1 เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิที่จะขาย จัดประเภทเป็นตราสารทุน หรือ
 - 80ก.2 เครื่องมือทางการเงินที่เพิ่มภาระผูกพันให้แก่กิจการในการที่จะต้องส่งมอบสินทรัพย์สุทธิของกิจการตามสัดส่วนของหุ้น เฉพาะส่วนที่เปลี่ยนเป็นเงินสดได้ จัดประเภทเป็นตราสารทุน
- โดยจัดประเภทระหว่างหนี้สินทางการเงินและส่วนของผู้ถือหุ้น กิจการต้องเปิดเผยจำนวนการจัดประเภทรายการใหม่ทั้งการจัดเข้าและการย้ายออกจากแต่ละประเภท (หนี้สินทางการเงินหรือส่วนของผู้ถือหุ้น) เวลาและเหตุผลการจัดประเภทรายการใหม่นั้น
- งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
81. กิจการต้องแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่รับรู้ในงวดในงบการเงินตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 81.1 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเพียงงบการเงินเดียว

81.2 แยกเป็นสองงบ คือ งบที่แสดงองค์ประกอบของกำไรหรือขาดทุน (งบเฉพาะกำไรขาดทุน) และงบที่ตั้งต้นด้วยกำไรหรือขาดทุนและแสดงองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

ข้อมูลที่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวด

82. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัดพร้อมจำนวนเงินสำหรับงวด สำหรับรายการดังต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

82.1 รายได้

82.2 ต้นทุนทางการเงิน

82.3 ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมและบริษัทร่วมค้าที่ใช้วิธีส่วนได้เสีย

82.4 ค่าใช้จ่ายภาษี

82.5 ยอดรวมของ

82.5.1 กำไรหรือขาดทุนหลังภาษีเงินได้จากการดำเนินงานที่ยกเลิก และ

82.5.2 ผลกำไรหรือขาดทุนหลังภาษีเงินได้ที่รับรู้จากการวัดมูลค่ายุติธรรมสุทธิหักจากต้นทุนในการขายหรือจากการจำหน่ายกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก

82.6 กำไรหรือขาดทุน

82.7 องค์ประกอบแต่ละรายการของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่จัดประเภทตามลักษณะ (ซึ่งไม่รวมจำนวนในข้อ 82.8)

82.8 ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าที่ใช้วิธีส่วนได้เสีย และ

82.9 กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม

83. กิจการต้องเปิดเผยรายการดังต่อไปนี้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเป็นการจัดสรรสำหรับงวดดังนี้

83.1 กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดที่เป็นของ

83.1.1 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และ

83.1.2 ส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่

83.2 กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับงวดที่เป็นของ

83.2.1 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และ

83.2.2 ส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่

84. กิจการอาจจะแสดงรายการในย่อหน้าที่ 82.1-82.6 และเปิดเผยรายการตามย่อหน้าที่ 83.1 ในงบเฉพาะกำไรขาดทุน (ดูย่อหน้าที่ 83.1)

85. กิจการต้องแสดงรายการเพิ่มเติม หัวข้อเรื่อง และยอดรวมย่อยในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ) ถ้าการแสดงผลการเหล่านั้นทำให้มีประโยชน์ต่อความเข้าใจเกี่ยวกับผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ

86. เนื่องจากผลกระทบจากกิจกรรมต่างๆ รายการ และเหตุการณ์อื่น ๆ ของกิจการ มีความแตกต่างในเรื่องของควมถี่ ความเป็นไปได้ที่จะเกิดผลกำไรหรือขาดทุน และความสามารถคาดการณ์ได้ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบของผลการดำเนินงานทางการเงิน จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผลการดำเนินงานทางการเงินที่เกิดขึ้นและยังช่วยในการคาดหมายผลการดำเนินงานทางการเงินในอนาคตของกิจการ กิจการต้องมีการแสดงรายการแต่ละบรรทัดเพิ่มเติมในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ) และการแก้ไขคำอธิบายที่ใช้และจัดเรียงลำดับรายการใหม่ หากการกระทำดังกล่าวจำเป็นต่อการอธิบายองค์ประกอบของผลการดำเนินงานทางการเงิน โดยปัจจัยที่นำมาพิจารณารวมถึง ความมีสาระสำคัญ ลักษณะ และหน้าที่ของแต่ละรายการของรายได้และค่าใช้จ่าย ตัวอย่างเช่น สถาบันการเงินอาจมีการแก้ไขคำอธิบายเพื่อให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของสถาบันการเงิน นอกจากนี้ รายการรายได้และค่าใช้จ่ายจะนำมาหักกลบกันไม่ได้ ยกเว้นจะเข้าตามเกณฑ์ในย่อหน้าที่ 32
87. กิจการต้องไม่แสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายเป็นรายการพิเศษ ไม่ว่าจะแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หรือในงบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ) หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด
88. กิจการต้องรับรู้รายการรายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการสำหรับงวดในกำไรหรือขาดทุนเว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะกำหนดหรืออนุญาตไว้เป็นอย่างอื่น
89. มาตรฐานการรายงานทางการเงินบางฉบับระบุสถานการณ์ที่กิจการสามารถรับรู้รายการนอกกำไรหรือขาดทุนในงวดปัจจุบัน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ระบุสถานการณ์ 2 สถานการณ์ คือ การแก้ไขข้อผิดพลาดและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นๆ กำหนดหรืออนุญาตให้ องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เข้าเกณฑ์ตามคำนิยามของรายได้หรือค่าใช้จ่ายในแม่บทการบัญชี แยกออกจากกำไรหรือขาดทุน (ดูย่อหน้าที่ 7)
- กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับงวด
90. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของภาษีเงินได้ที่เกี่ยวกับแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น รวมถึงการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ ไม่ว่าจะเป็นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
91. กิจการอาจแสดงองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้
- 91.1 แสดงยอดสุทธิจากผลกระทบทางภาษีที่เกี่ยวข้อง
- 91.2 แสดงยอดก่อนหักผลกระทบทางภาษีที่เกี่ยวข้อง พร้อมแสดงยอดที่เป็นยอดรวมภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบนั้น

92. กิจการต้องเปิดเผยการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
93. มาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น ๆ ระบุว่าเมื่อใดจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น จะจัดประเภทใหม่เข้าไปไว้ในกำไรหรือขาดทุน และการจัดประเภทดังกล่าวจะทำได้หรือไม่ การจัดประเภทดังกล่าวได้ถูกอ้างอิงไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ว่าเป็นการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ โดยการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ รวมถึงองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดที่เกี่ยวข้องซึ่งมีการจัดประเภทใหม่เข้าไปในกำไรหรือขาดทุน ตัวอย่างเช่น กำไรที่เกิดขึ้นจริงจากการขายสินทรัพย์ทางการเงิน เพื่อขาย จะรวมไว้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดปัจจุบัน ซึ่งจำนวนดังกล่าวอาจถูกรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เป็นกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อน โดยกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นนั้นต้องหักออกจากกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดที่กำไรที่เกิดขึ้นจริงถูกจัดประเภทใหม่เข้าไปในกำไรหรือขาดทุน เพื่อหลีกเลี่ยงการรวมรายการดังกล่าวซ้ำในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม
94. กิจการอาจแสดงการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในการแสดงการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน กิจการต้องแสดงองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นหลังจากการปรับปรุงการจัดประเภทใหม่ที่เกี่ยวข้อง
95. ตัวอย่างการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ เช่น การปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ที่เกิดขึ้นจากการขายหน่วยงานต่างประเทศ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)) ที่เกิดจากการรับรู้มูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขายลดลง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) และเมื่อมีรายการคาดการณ์ที่มีการป้องกันความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน (ดูย่อหน้าที่ 100 ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในส่วนที่เกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด)
96. การปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ไม่ได้เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการผลประโยชน์ของพนักงานที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 93ก ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) องค์ประกอบเหล่านี้จะรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและไม่จัดประเภทใหม่ในกำไรหรือขาดทุนในงวดต่อมา การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์อาจโอนเข้ากำไรสะสมในงวดต่อมา เมื่อกิจการใช้สินทรัพย์หรือตัดสินทรัพย์ออกจากบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) กำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย
ต้องรายงานในกำไรสะสมในงวดที่มีการรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ดูมาตรฐานการบัญชี
ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))

ข้อมูลที่ต้องนำเสนอในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

97. สำหรับรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่มีสาระสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยลักษณะและจำนวน
แยกสำหรับแต่ละรายการ
98. สถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องมีการเปิดเผยรายการรายได้และค่าใช้จ่ายแยกแต่ละรายการ รวมถึง
 - 98.1 การลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หรือการลดมูลค่าที่ดิน อาคาร
และอุปกรณ์ให้เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน รวมทั้งการกลับรายการลดมูลค่าดังกล่าว
 - 98.2 การปรับโครงสร้างกิจกรรมของกิจการ รวมทั้งการกลับรายการประมาณการหนี้สินที่ได้ตั้ง
ไว้สำหรับต้นทุนในการปรับโครงสร้างดังกล่าว
 - 98.3 การจำหน่ายที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
 - 98.4 การจำหน่ายเงินลงทุน
 - 98.5 การดำเนินงานที่ยกเลิก
 - 98.6 การยุติของคดีทางกฎหมาย
 - 98.7 การกลับรายการประมาณการหนี้สิน
99. กิจการต้องนำเสนอการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนโดยใช้การจัดประเภท
ตามลักษณะหรือตามหน้าที่ของค่าใช้จ่ายภายในกิจการที่ให้ข้อมูลที่เชื่อถือได้และมีความ
เกี่ยวข้องมากกว่า
100. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการนำเสนอการวิเคราะห์ตามย่อหน้าที่ 99 ในงบกำไร
ขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในงบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ)
101. กิจการจัดประเภทย่อยค่าใช้จ่ายเพื่อเน้นให้เห็นถึงองค์ประกอบต่าง ๆ ของผลการดำเนินงานทาง
การเงินซึ่งอาจแตกต่างกันในด้านความถี่ของการเกิดรายการ โอกาสและการคาดคะเนผลกำไร
หรือขาดทุน รายละเอียดดังกล่าวกิจการเลือกนำเสนอการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายตามลักษณะหรือตาม
หน้าที่ก็ได้
102. รูปแบบแรกของการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายคือ วิธีลักษณะค่าใช้จ่าย กิจการต้องรวมค่าใช้จ่ายตาม
ลักษณะของค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน (ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าซื้อวัตถุดิบ ค่าขนส่ง
ผลประโยชน์ของพนักงาน และค่าโฆษณา) โดยไม่มีการปันส่วนระหว่างหน่วยงานภายในกิจการ
การวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้อาจง่ายต่อการปฏิบัติ เนื่องจากไม่จำเป็นต้องปันส่วนค่าใช้จ่ายตาม
หน้าที่ของค่าใช้จ่ายนั้น ตัวอย่างการจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามลักษณะของค่าใช้จ่ายเป็นดังนี้

รายได้		X
รายได้อื่น		X
การเปลี่ยนแปลงในสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ	X	
วัตถุดิบและวัตถุดิบเปลี่ยนที่ใช้ไป	X	
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน	X	
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	X	
ค่าใช้จ่ายอื่น	X	
รวมค่าใช้จ่าย		(X)
กำไรก่อนภาษี		X

103. รูปแบบที่สองของการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายคือ วิธีหน้าที่ค่าใช้จ่าย หรือ วิธีต้นทุนขาย และจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ของค่าใช้จ่ายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย ตัวอย่างเช่น ต้นทุนของกิจกรรมการกระจายสินค้าหรือกิจกรรมการบริหาร ตามวิธีนี้กิจการต้องเปิดเผยต้นทุนขายแยกจากค่าใช้จ่ายอื่นเป็นอย่างน้อย การวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้ให้ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องแก่ผู้ใช้งบการเงินมากกว่าการจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามลักษณะ แต่การปันส่วนต้นทุนแก่หน่วยงานต่างๆ อาจต้องอาศัยการปันส่วนที่ไม่มีหลักเกณฑ์แน่นอนและใช้ดุลยพินิจอย่างมาก ตัวอย่างการจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามหน้าที่เป็นดังนี้

รายได้		X
ต้นทุนขาย		(X)
กำไรขั้นต้น		X
รายได้อื่น		X
ค่าใช้จ่ายในการขาย		(X)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร		(X)
ค่าใช้จ่ายอื่น		(X)
กำไรก่อนภาษี		X

104. กิจการที่แสดงค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะของค่าใช้จ่าย ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา และค่าตัดจำหน่าย และค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน

105. การเลือกระหว่างวิธีหน้าที่ค่าใช้จ่ายและวิธีลักษณะค่าใช้จ่ายขึ้นอยู่กับปัจจัยในอดีตและปัจจัยของอุตสาหกรรมรวมทั้งลักษณะของกิจการ ทั้งสองวิธีชี้ให้เห็นว่าต้นทุนเหล่านั้นอาจผันแปรกับปริมาณ การขายหรือการผลิตโดยตรงหรือโดยอ้อมของกิจการ เนื่องจากการนำเสนอแต่ละวิธีมีข้อดีสำหรับประเภทของกิจการที่แตกต่างกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้ฝ่ายบริหารเลือกการนำเสนอที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องมากกว่า อย่างไรก็ตาม เนื่องจากข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะค่าใช้จ่าย มีประโยชน์ต่อการคาดคะเนกระแสเงินสดในอนาคต หากกิจการจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายตามลักษณะ ตามย่อหน้าที่ 104

คำว่า “ผลประโยชน์ของพนักงาน” มีความหมายเดียวกับคำนิยามที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

106. กิจการต้องนำเสนองบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งประกอบด้วยรายการดังต่อไปนี้
 - 106.1 กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับงวด ซึ่งแสดงจำนวนรวมที่จัดสรรให้แก่ส่วนของผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นเจ้าของซึ่งเป็นบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมแยกออกจากกัน
 - 106.2 สำหรับแต่ละองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้น ผลกระทบของการนำนโยบายการบัญชีมาปรับปรุงย้อนหลังหรือแก้ไขงบการเงินย้อนหลังตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
 - 106.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
 - 106.4 สำหรับองค์ประกอบแต่ละรายการของส่วนของผู้ถือหุ้น การกระทบยอดระหว่างยอดยกมา ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด ให้เปิดเผยการเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นผลจาก
 - 106.4.1 กำไรหรือขาดทุน
 - 106.4.2 แต่ละรายการของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และ
 - 106.4.3 รายการกับผู้ถือหุ้นจากความสามารถในการเป็นเจ้าของ ซึ่งแสดงเงินทุนที่ได้รับจากผู้ถือหุ้นและการจัดสรรส่วนทุนให้ผู้ถือหุ้น และการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียของความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ได้ส่งผลให้สูญเสียการควบคุม
107. กิจการต้องแสดงจำนวนเงินปันผลที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นในระหว่างงวดในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน พร้อมทั้งแสดงจำนวนต่อหุ้นที่เกี่ยวข้อง
108. ในย่อหน้าที่ 106 องค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้นรวมถึงแต่ละประเภทของการจัดสรรส่วนของผู้ถือหุ้น ยอดสะสมของแต่ละประเภทของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและกำไรสะสม
109. การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการระหว่างวันเริ่มงวดที่รายงานกับวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานสะท้อนให้เห็นการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์สุทธิของกิจการในระหว่างงวด และต้นทุนของรายการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรายการดังกล่าว การเปลี่ยนแปลงโดยรวมในส่วนของผู้ถือหุ้นในระหว่างงวดที่เป็นตัวแทนของจำนวนรวมของรายได้และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ รวมถึงผลกำไรและขาดทุนที่เกิดจากกิจกรรมของกิจการในระหว่างงวด ทั้งนี้ ไม่รวมถึงรายการการเปลี่ยนแปลงที่เป็นผลมาจากรายการกับผู้ถือหุ้นจากความสามารถในการเป็นเจ้าของ (เช่น การลงทุนเพิ่ม การซื้อคืนหุ้นของกิจการ และการจ่ายปันผล)

110. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด กำหนดให้การปรับปรุงย้อนหลังเป็นผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ด้วยวิธีปรับย้อนหลังหากทำได้ในทางปฏิบัติ ยกเว้นในกรณีที่ ประมาณการหนี้สินในช่วงเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดให้ใช้ วิธีอื่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) ยังได้กำหนดให้การแก้ไขงบการเงินเพื่อ แก้ไขข้อผิดพลาด ทำการปรับย้อนหลัง หากทำได้ในทางปฏิบัติ โดยการปรับปรุงย้อนหลังและการ ปรับงบการเงินย้อนหลังไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ แต่เป็นการปรับปรุง ยอดยกมาของกำไรสะสม ยกเว้นว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น ๆ จะกำหนดให้เป็น การปรับปรุงย้อนหลังขององค์ประกอบอื่นในส่วนของเจ้าของ ย่อหน้าที่ 106.2 กำหนดให้กิจการ เปิดเผยการปรับปรุงรวมของแต่ละองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของซึ่งเป็นผลจากการ เปลี่ยนแปลงในนโยบายการบัญชี แยกออกจากการแก้ไขข้อผิดพลาดในงบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของเจ้าของ โดยกิจการต้องเปิดเผยยอดปรับปรุงข้างต้นสำหรับแต่ละงวดของงวดก่อน และต้นงวด

งบกระแสเงินสด

111. ข้อมูลกระแสเงินสดช่วยให้เกณฑ์ในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสดและความต้องการใช้กระแสเงินสดของกิจการแก่ผู้ใช้งบการเงิน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบกระแสเงินสด กำหนดข้อบังคับ ในการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลกระแสเงินสด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

โครงสร้าง

112. หมายเหตุประกอบงบการเงินจะต้อง
- 112.1 นำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงินและนโยบายการบัญชีเฉพาะ ที่กิจการใช้ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 117 ถึง 124
 - 112.2 เปิดเผยข้อมูลที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ที่ไม่ได้นำเสนอไว้ที่ใด ในงบการเงิน และ
 - 112.3 ให้ข้อมูลอื่นเพิ่มเติมที่ไม่ได้นำเสนอไว้ที่ใดในงบการเงิน แต่เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องต่อ การทำความเข้าใจงบการเงินเหล่านั้น
113. กิจการต้องนำเสนอหมายเหตุประกอบงบการเงินในลักษณะที่เป็นระบบให้มากที่สุดเท่าที่จะ ทำได้ในทางปฏิบัติ โดยแต่ละรายการที่ปรากฏในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จ งบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของ เจ้าของ หรืองบกระแสเงินสด กิจการต้องมีการอ้างอิงถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งได้เปิดเผยไว้ใน หมายเหตุประกอบงบการเงิน

114. โดยปกติ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามลำดับดังต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจและสามารถเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการเองกับงบการเงินของกิจการอื่นได้
- 114.1 ข้อความที่ระบุว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 16)
- 114.2 สรุปนโยบายการบัญชีสำคัญที่กิจการใช้ (ดูย่อหน้าที่ 117)
- 114.3 ข้อมูลประกอบแต่ละรายการที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ) งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด โดยจัดเรียงลำดับตามงบการเงินและตามลำดับของแต่ละรายการที่นำเสนอในงบการเงินนั้น และ
- 114.4 การเปิดเผยข้อมูลอื่น ๆ ซึ่งรวมถึง
- 114.4.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น) และภาระผูกพันตามสัญญาซึ่งยังไม่ได้รับรู้
- 114.4.2 การเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เช่น วัตถุประสงค์และนโยบายการบริหารความเสี่ยงทางการเงินของกิจการ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
115. ในบางสถานการณ์ กิจการอาจมีความจำเป็นหรือตั้งใจที่จะต้องเปลี่ยนแปลงลำดับการแสดงผลของรายการเฉพาะที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ตัวอย่างเช่น กิจการอาจรวมข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมซึ่งรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน กับข้อมูลเกี่ยวกับระยะเวลาครบกำหนดของเครื่องมือทางการเงิน แม้ว่า การเปิดเผยที่มีก่อนหน้านี้จะเกี่ยวข้องกับงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรืองบเฉพาะกำไรขาดทุน (ถ้ามีการนำเสนอ) และเกี่ยวข้องกับงบแสดงฐานะการเงินล่าสุด แต่อย่างไรก็ตาม กิจการยังต้องคงหมายเหตุประกอบงบการเงินไว้ตามโครงสร้างที่มีระบบให้มากที่สุดเท่าที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
116. กิจการอาจนำเสนอหมายเหตุประกอบงบการเงินที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์การจัดทำงบการเงิน และนโยบายการบัญชีเฉพาะที่กิจการเลือกใช้ แยกไว้เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน
- การเปิดเผยนโยบายการบัญชี**
117. กิจการต้องเปิดเผยทุกเรื่องต่อไปนี้ในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ
- 117.1 เกณฑ์ (มูลฐาน) การวัดมูลค่าที่ใช้จัดทำงบการเงิน และ
- 117.2 นโยบายการบัญชีอื่น ๆ ที่กิจการเลือกใช้ซึ่งเกี่ยวข้องกับความสำเร็จได้ในงบการเงินของกิจการ
118. เกณฑ์หรือมูลฐานการวัดมูลค่าที่ใช้จัดทำงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น การวัดมูลค่าด้วยราคาทุนเดิม ราคาทุนปัจจุบัน มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ มูลค่ายุติธรรม หรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน) เป็นส่วนสำคัญที่กิจการต้องบอกผู้ใช้งบการเงิน เพราะเกณฑ์ดังกล่าวที่กิจการใช้จัดทำงบการเงิน

มีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อการวิเคราะห์ข้อมูลของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น ถ้ากิจการใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าในงบการเงินมากกว่าหนึ่งเกณฑ์ ตัวอย่างเช่น กรณีที่สินทรัพย์บางประเภทมีการตีราคาใหม่ กิจการต้องเปิดเผยให้เห็นว่าสินทรัพย์และหนี้สินประเภทใดที่นำเกณฑ์การวัดมูลค่าแต่ละเกณฑ์มาใช้

119. ในการตัดสินใจว่ากิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีเรื่องใดบ้างนั้น ฝ่ายบริหารของกิจการต้องพิจารณาว่าการเปิดเผยนั้นจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจว่ารายการบัญชี เหตุการณ์อื่น ๆ และสภาพการณ์ ได้สะท้อนให้เห็นไว้ในผลการดำเนินงานทางการเงินและฐานะการเงินที่รายงานอย่างไร การเปิดเผยให้ทราบถึงนโยบายการบัญชีที่ฝ่ายบริหารเลือกใช้จะมีประโยชน์มากต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้นั้นเลือกจากทางเลือกหลายทางที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินอนุญาต ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้ารับรู้ส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าที่มีการควบคุมร่วมกันด้วยวิธีรวมตามสัดส่วนหรือด้วยวิธีส่วนได้เสีย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า) มาตรฐานการรายงานทางการเงินบางฉบับมีข้อกำหนดพิเศษที่กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีโดยเฉพาะ รวมถึงทางเลือกที่เลือก โดยผู้บริหารระหว่างนโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันที่มาตรฐานการบัญชีอนุญาต ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดการเปิดเผยเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
120. แต่ละกิจการต้องพิจารณาเปิดเผยลักษณะการดำเนินงานและนโยบายที่ใช้ซึ่งเป็นเรื่องที่ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังว่าจะได้ทราบตามประเภทของธุรกิจนั้น ตัวอย่างเช่น กรณีกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ผู้ใช้งบการเงินคาดหวังจะได้ทราบนโยบายการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้รวมทั้งนโยบายเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้อง หรือกิจการที่มีการดำเนินงานในต่างประเทศหรือมีรายการเป็นเงินตราต่างประเทศที่มีนัยสำคัญ ผู้ใช้งบการเงินย่อมคาดหวังจะได้ทราบนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้ผลกำไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน
121. นโยบายการบัญชีอาจมีความสำคัญเนื่องจากลักษณะการดำเนินงานของกิจการ แม้ว่าจำนวนเงินของรายการที่แสดงในงวดปัจจุบันและงวดก่อน ๆ จะไม่มีสาระสำคัญก็ตาม การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญแต่ละเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดไว้แต่กิจการได้เลือกและนำนโยบายการบัญชีไปใช้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด เป็นการเหมาะสม
122. กิจการต้องเปิดเผยไว้ในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงินอื่นเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารซึ่งแตกต่างไปจากประมาณการที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้าที่ 125) ที่ผู้บริหารจัดทำขึ้นตามกระบวนการในการนำนโยบายการบัญชีของกิจการไปถือปฏิบัติและมีผลกระทบต่อจำนวนเงินของรายการที่รับรู้ในงบการเงิน

123. ในกระบวนการในการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีของกิจการ ฝ่ายบริหารของกิจการต้องใช้ดุลยพินิจหลายอย่างที่แตกต่างกันจากประมาณการที่เกี่ยวข้องซึ่งสามารถมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อจำนวนเงินที่รับรู้ในงบการเงิน (นอกเหนือจากการใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชี) ตัวอย่างของการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารได้แก่
- 123.1 สินทรัพย์ทางการเงินเป็นเงินลงทุนที่จะถือจนครบกำหนดหรือไม่
 - 123.2 ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญทั้งหมดของสินทรัพย์ทางการเงินหรือสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าโอนไปให้แก่กิจการอื่นเมื่อใด
 - 123.3 โดยเนื้อหาของรายการแล้ว การขายสินค้าบางรายการถือเป็นข้อตกลงทางการเงินซึ่งไม่ก่อให้เกิดรายได้จากการขายหรือไม่
 - 123.4 ลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างกิจการกับกิจการเฉพาะกิจที่ทำให้กิจการสามารถควบคุมกิจการเฉพาะกิจนั้นได้หรือไม่
124. การเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 112 เป็นข้อกำหนดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ กำหนดให้กิจการเปิดเผยเหตุผลที่ไม่มีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยทั้งที่มีสิทธิออกเสียงทั้งทางตรงและทางอ้อมรวมกันมากกว่ากึ่งหนึ่ง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กำหนดว่าในกรณีที่มีการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์ จัดทำได้ยาก กิจการต้องเปิดเผยเกณฑ์ที่กิจการพัฒนาขึ้นเองเพื่อใช้ในการแยกประเภทอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีไว้ใช้งานออกจากสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามปกติธุรกิจ
- แหล่งข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการประมาณการ**
125. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติที่ใช้เกี่ยวกับอนาคตและแหล่งที่มาที่สำคัญอื่นของความไม่แน่นอนในการประมาณการที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งมีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญอันเป็นเหตุให้ต้องมีการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินในปีบัญชีถัดไป ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินซึ่งรวมถึงรายละเอียดทุกข้อ ดังนี้
- 125.1 ลักษณะของสินทรัพย์และหนี้สินที่ต้องมีการปรับปรุงมูลค่า
 - 125.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
126. ในการกำหนดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินบางประเภท กิจการต้องใช้การประมาณการผลกระทบของเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนในอนาคตที่จะมีต่อสินทรัพย์และหนี้สินเหล่านั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น กรณีที่ไม่มีราคาตลาดที่อ้างอิงได้เพื่อใช้ในการวัดมูลค่าประมาณการที่เกี่ยวข้องกับอนาคตเป็นสิ่งจำเป็นในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของที่ดินอาคารและอุปกรณ์แต่ละประเภท ผลกระทบจากความล้าสมัยของเทคโนโลยีที่มีต่อสินค้าคงเหลือประมาณการหนี้สินซึ่งผลของคิดความในอนาคตเป็นผลมาจากคิดความที่ยังไม่ยุติในปัจจุบัน และหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานระยะยาว เช่น ภาระผูกพันเงินบำนาญ การประมาณเหล่านี้จะต้องอาศัยข้อสมมติต่าง ๆ เกี่ยวกับการปรับปรุงค่าความเสี่ยงของกระแสเงินสดหรืออัตราคัดลด

การเปลี่ยนแปลงของเงินเดือนในอนาคต และการเปลี่ยนแปลงทางด้านราคาในอนาคต ซึ่งจะมีผลกระทบต่อต้นทุนอื่น

127. ข้อสมมติและที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการอื่นที่เปิดเผยตามย่อหน้าที่ 125 เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการซึ่งกำหนดให้ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจอย่างลำบากมีจิตสำนึกหรือมีความซับซ้อน ยิ่งจำนวนของตัวแปรและข้อสมมติที่มีผลกระทบต่อการแก้ไขในอนาคตที่เป็นไปได้ของความไม่แน่นอนเพิ่มมากขึ้นเท่าใด การใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารจะยิ่งต้องใช้จิตสำนึกมากขึ้นและซับซ้อนขึ้นเท่านั้น ซึ่งมักทำให้โอกาสที่จะเกิดการปรับปรุงอย่างมีสาระสำคัญตามมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินมีมากยิ่งขึ้นด้วย
128. ข้อมูลที่เปิดเผยตามย่อหน้าที่ 125 ไม่ได้กำหนดไว้สำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ที่มูลค่าตามบัญชีอาจมีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นสาระสำคัญในปีบัญชีถัดไป หาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสินทรัพย์และหนี้สินนั้นถูกวัดมูลค่าโดยพิจารณาจากมูลค่ายุติธรรมได้ที่มาจากตลาดที่สำรวจมาในระยะเวลาไม่นาน มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวอาจจะเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญในปีบัญชีถัดไป แต่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่ได้เกิดขึ้นจากข้อสมมติหรือที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
129. ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ 125 ต้องนำเสนอในลักษณะที่จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจถึงการใช้อดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับอนาคตและที่มาของความไม่แน่นอนของประมาณการที่ใช้ ลักษณะและระดับของข้อมูลที่ให้จะแตกต่างกันตามลักษณะของข้อสมมติและสถานการณ์อื่น ๆ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างประเภทของการเปิดเผยที่กิจการจัดทำ
- 129.1 ลักษณะของข้อสมมติหรือความไม่แน่นอนของการประมาณการอื่น
- 129.2 ความอ่อนไหวของมูลค่าตามบัญชีต่อวิธีการ ข้อสมมติ และประมาณการที่ใช้ในการคำนวณ รวมทั้งเหตุผลของความอ่อนไหวนั้น
- 129.3 การคลี่คลายที่คาดไว้ของความไม่แน่นอนและช่วงของผลลัพธ์ที่เป็นไปได้อย่างมีเหตุผลเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับผลกระทบในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป
- 129.4 คำอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติที่ใช้ในอดีตเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวหากความไม่แน่นอนนั้นยังคงอยู่
130. ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 125 มาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับงบประมาณหรือการพยากรณ์ต่าง ๆ
131. ในกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติที่จะเปิดเผยระดับของผลกระทบที่เป็นไปได้ของข้อสมมติและที่มาของความไม่แน่นอนในการประมาณการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยว่ามีความเป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผลโดยใช้ความรู้เท่าที่มีอยู่ว่าผลลัพธ์ที่จะเกิดขึ้นจริงในปีบัญชีหน้ามีความแตกต่างจากข้อสมมติที่ใช้ ซึ่งสามารถกำหนดการปรับปรุงอย่างมีสาระสำคัญต่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกกระทบ และไม่ว่าในกรณีใด กิจการต้องเปิดเผย

ลักษณะและมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินเฉพาะ (หรือประเภทของสินทรัพย์หรือหนี้สิน) ที่กระทบโดยข้อสมมติที่กิจการใช้

132. ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ 122 เกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจซึ่งฝ่ายบริหารจัดทำขึ้นตามกระบวนการในการนำนโยบายการบัญชีของกิจการไปถือปฏิบัติไม่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลของที่มาของประมาณการความไม่แน่นอนตามย่อหน้าที่ 125
133. มาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น ๆ กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติบางประการที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 125 ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคตที่อาจกระทบต่อประเภทของประมาณการหนี้สินภายใต้สถานการณ์เฉพาะ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญที่กิจการใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่แสดงมูลค่าตามบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้เปิดเผยข้อสมมติสำคัญที่กิจการใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ เป็นต้น

ส่วนทุน

134. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินวัตถุประสงค์ นโยบาย และกระบวนการจัดการส่วนทุนของกิจการ
135. เพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 134 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
 - 135.1 ข้อมูลเชิงคุณภาพเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ นโยบาย และกระบวนการจัดการส่วนทุนของกิจการ ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้
 - 135.1.1 คำอธิบายสิ่งที่กิจการจัดการเป็นส่วนทุน
 - 135.1.2 เมื่อกิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดจากภายนอกกิจการในเรื่องเกี่ยวกับส่วนทุน กิจการต้องเปิดเผยลักษณะของข้อกำหนดนั้น และข้อกำหนดนั้นได้รวมเข้าเป็นการจัดการส่วนทุนอย่างไร
 - 135.1.3 กิจการได้บรรลุวัตถุประสงค์สำหรับการจัดการส่วนทุนอย่างไร
 - 135.2 ข้อมูลสรุปเชิงปริมาณเกี่ยวกับสิ่งที่กิจการจัดการเป็นส่วนทุน กิจการบางแห่งถือว่าหนี้สินทางการเงินบางอย่าง (ตัวอย่างเช่น หนี้กู้ยืมยติบางประเภท) เป็นส่วนหนึ่งของทุน กิจการบางแห่งถือว่าส่วนของทุนไม่รวมส่วนประกอบบางอย่างของส่วนของผู้ถือหุ้น (ตัวอย่างเช่น องค์กรประกอบที่เกิดจากการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด)
 - 135.3 การเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนของรายการตามย่อหน้าที่ 135.1 และ 135.2
 - 135.4 ข้อเท็จจริงว่ากิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรักษาระดับเงินทุนจากภายนอกกิจการหรือไม่ในระหว่างงวด

135.5 เมื่อกิจการมิได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรักษาระดับเงินทุนจากภายนอกกิจการ กิจการต้องเปิดเผยผลกระทบของการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดนั้น

ข้อมูลที่เปิดเผยเหล่านี้เป็นข้อมูลที่รายงานให้ผู้บริหารระดับสูงทราบเป็นการภายใน

136. กิจการอาจจัดการส่วนทุนได้หลายแนวทางและการจัดการนั้นขึ้นอยู่กับข้อกำหนดเกี่ยวกับส่วนทุนที่แตกต่างกัน ตัวอย่างเช่น กิจการในกลุ่มเดียวกันอาจรวมกิจการที่ดำเนินกิจกรรมประกันภัยและกิจกรรมการธนาคาร และกิจการที่อาจมีการดำเนินธุรกิจอยู่ในเขตการปกครองหลายเขต เมื่อการเปิดเผยโดยรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับส่วนทุนและการจัดการส่วนทุนในลักษณะรวมไม่สามารถให้ข้อมูลที่เพียงพอหรือเป็นการบิดเบือนความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับแหล่งเงินทุนของกิจการ กิจการต้องเปิดเผยข้อกำหนดเกี่ยวกับส่วนทุนแยกต่างหากสำหรับแต่ละข้อกำหนดเกี่ยวกับส่วนทุนที่กิจการต้องถือปฏิบัติ

การจัดประเภทเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิจะขายเป็นส่วนของผู้เป็นเจ้าของ

- 136ก. สำหรับเครื่องมือทางการเงินที่มีสิทธิที่จะขาย (Puttable financial instrument) ที่จัดประเภทเป็นตราสารทุน กิจการต้องเปิดเผย (ถ้าไม่ได้เปิดเผยไว้ที่อื่นใด) ดังนี้

136ก.1 สรุปข้อมูลเชิงปริมาณเกี่ยวกับจำนวนที่ถูกจัดประเภทเป็นส่วนของผู้เจ้าของ

136ก.2 วัตถุประสงค์ นโยบายและกระบวนการสำหรับการจัดการภาวะผูกพันในการซื้อคืนหรือ ใถ่ถอนเครื่องมือทางการเงินเมื่อถูกกำหนดให้ทำโดยผู้ถือเครื่องมือ รวมถึงการเปลี่ยนแปลงจากงวดก่อนหน้าด้วย

136ก.3 กระแสเงินสดที่มีการคาดการณ์ว่าจะออกไปเพื่อการใถ่ถอนหรือซื้อคืนเครื่องมือทางการเงินประเภทนั้น ๆ

136ก.4 ข้อมูลที่เกี่ยวกับกระแสเงินสดที่มีการคาดการณ์ว่าจะออกไปเพื่อการใถ่ถอนหรือซื้อคืนเครื่องมือทางการเงินกำหนดไว้อย่างไร

การเปิดเผยเรื่องอื่น ๆ

137. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

137.1 จำนวนเงินปันผลที่กิจการเสนอหรือประกาศจ่ายก่อนวันอนุมัติให้ออกงบการเงิน ซึ่งในงวดนี้กิจการยังไม่ได้รับรู้เป็นรายการจัดสรรส่วนทุนให้แก่ผู้ถือหุ้นทุน พร้อมทั้งจำนวนเงินปันผลต่อหุ้น และ

137.2 จำนวนเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมซึ่งไม่ได้รับรู้ในงบการเงิน

138. กิจการต้องเปิดเผยเรื่องต่อไปนี้หากยังมิได้เปิดเผยไว้ที่ใดในข้อมูลเผยแพร่พร้อมกันกับงบการเงิน

138.1 ภูมิสำเนาและรูปแบบตามกฎหมายของกิจการ ประเทศที่ได้จดทะเบียนจัดตั้งกิจการ และที่อยู่ตามที่จดทะเบียน (หรือสถานที่หลักในการประกอบธุรกิจหากแตกต่างกันไปจากที่อยู่จดทะเบียน)

138.2 คำอธิบายลักษณะการดำเนินงานและกิจกรรมหลักของกิจการ

138.3 ชื่อของบริษัทใหญ่ และชื่อของบริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดของกลุ่มบริษัท

138.4 กิจกรรมที่มีอายุจำกัด ต้องแจ้งให้ทราบถึงระยะเวลาของกิจกรรม

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

139. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการ นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจกรรมต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 139ก. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) มีการแก้ไขในย่อหน้าที่ 106 กิจกรรมต้องถือปฏิบัติส่วนแก้ไขดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจกรรมสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติได้แต่ต้องนำไปปฏิบัติย้อนหลัง
- 139ข. สำหรับเครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิที่จะขายและภาระผูกพันที่เกิดขึ้นจากการเลิกธุรกิจ (การแก้ไขตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน) มีการแก้ไขย่อหน้าที่ 138 และเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 8ก. 80ก. และ 136ก. กิจกรรมต้องนำการแก้ไขดังกล่าวมาถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตามกิจกรรมสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติได้แต่ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวในงบการเงิน พร้อมทั้งถือปฏิบัติการแก้ไขที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง หุ้นของสมาชิกในกิจการสหกรณ์ และเครื่องมือทางการเงินที่คล้ายคลึงกัน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในเวลาเดียวกัน
- 139ค. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 139ง. สำหรับงบการเงินซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 และเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่กิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน มาใช้ ถือเป็นการนำนโยบายการบัญชีมาปรับปรุงย้อนหลังหรือจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่ (ดูย่อหน้าที่ 39) แต่กิจกรรมสามารถเลือกที่จะแสดงงบแสดงฐานะการเงินเพียงสองงบโดยไม่แสดงงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวดของงวดที่นำมาเปรียบเทียบ

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

140. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

แนวทางปฏิบัติ

แนวทางปฏิบัติใช้ประกอบกับมาตรฐานการบัญชีแต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1

ตัวอย่างโครงสร้างของงบการเงิน

แนวทางปฏิบัติ 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดองค์ประกอบของงบการเงินและข้อกำหนดขั้นต่ำในการเปิดเผยข้อมูลในงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น มาตรฐานฉบับนี้ยังได้อธิบายรายการอื่น ๆ ที่อาจนำเสนอในงบการเงินที่เกี่ยวข้องหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แนวทางปฏิบัตินี้ให้ตัวอย่างที่ง่ายตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เพื่อนำเสนอของงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น กิจกรรมต้องเปลี่ยนลำดับของการนำเสนอ หัวข้อของงบการเงินและคำอธิบายที่ใช้ในแต่ละรายการตามความจำเป็นเพื่อให้เหมาะสมกับสถานการณ์นั้น ๆ

แนวทางปฏิบัติ 2 แนวทางปฏิบัตินี้แบ่งออกเป็น 3 ส่วน คือ แนวทางปฏิบัติ 3-6 ให้ตัวอย่างการนำเสนอของงบการเงิน แนวทางปฏิบัติ 7-9 ให้ตัวอย่างการกำหนดการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ส่วนแนวทางปฏิบัติ 10-11 ให้ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนทุน

แนวทางปฏิบัติ 3 ตัวอย่างงบแสดงฐานะการเงินแสดงหนึ่งในวิธีที่กิจการอาจใช้แสดงงบแสดงฐานะการเงินที่มีการแยกแยะระหว่างรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน รูปแบบอื่น ๆ อาจแสดงความแตกต่างดังกล่าวได้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกัน

แนวทางปฏิบัติ 4 ในตัวอย่างที่แสดงจะใช้คำว่า “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ” เพื่อแสดงถึงยอดรวมขององค์ประกอบทั้งหมดของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รวมถึงกำไรหรือขาดทุน และใช้คำว่า “กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น” เพื่อแสดงถึงรายได้และค่าใช้จ่ายที่รวมอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แต่ไม่รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้ใช้คำดังกล่าวในงบการเงิน

แนวทางปฏิบัติ 5 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจำนวนสองฉบับนำมาแสดงเป็นตัวอย่างเพื่อแสดงถึงทางเลือกในการนำเสนอรายได้และค่าใช้จ่ายในงบเดี่ยวหรือสองงบ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จฉบับเดียวเป็นการแสดงตัวอย่างของการจัดประเภทของรายได้และค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนตามหน้าที่ งบเฉพาะกิจการ (ในตัวอย่างนี้คืองบกำไรขาดทุน) แสดงตัวอย่างของการจัดประเภทของรายได้และค่าใช้จ่ายในกำไรตามลักษณะ

แนวทางปฏิบัติ 6 ตัวอย่างที่ให้ทั้งหมดนั้นไม่ได้มีความตั้งใจที่จะให้แสดงตัวอย่างทั้งหมดตามเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือเป็นองค์ประกอบของงบการเงินฉบับสมบูรณ์ ซึ่งรวมถึงงบกระแสเงินสด สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลอธิบายอื่น

ตัวอย่างที่ 1 ตัวอย่างแสดงการนำเสนองบการเงิน

ตัวอย่างงบการเงินของกลุ่มบริษัท กขค - งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2

	หน่วย : พันบาท	
หมายเหตุ	25X2	25X1
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	312,400	322,900
ลูกหนี้การค้า	91,600	110,800
สินค้าคงเหลือ	135,230	132,500
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น	25,650	12,540
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	564,880	578,740
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย	142,500	156,000
เงินลงทุนในบริษัทร่วม	100,150	110,700
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	350,700	360,020
ค่าความนิยม	80,800	91,200
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น	227,470	227,470
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	901,620	945,460
รวมสินทรัพย์	1,466,500	1,524,200
หมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน		

	หน่วย : พันบาท	
หมายเหตุ	25X2	25X1
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	115,100	187,620
เงินกู้ยืมระยะสั้น	150,000	200,000
เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	10,000	20,000
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	35,000	42,000
ประมาณการหนี้สินระยะสั้น	5,000	4,800
รวมหนี้สินหมุนเวียน	315,100	454,420
หนี้สินไม่หมุนเวียน		
เงินกู้ยืมระยะยาว	120,000	160,000
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	28,800	26,040
ประมาณการหนี้สินระยะยาว	28,850	52,240
	153,650	238,280

รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน	177,650	238,280
รวมหนี้สิน	492,750	692,700
ส่วนของเจ้าของ		
ทุนจดทะเบียน	650,000	600,000
กำไรสะสม	243,500	161,700
องค์ประกอบอื่นของส่วนของเจ้าของ	10,200	21,200
รวมส่วนของบริษัทใหญ่	903,700	782,900
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	70,050	48,600
รวมส่วนของเจ้าของ	973,750	831,500
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	1,466,500	1,524,200

ตัวอย่างงบการเงินของกลุ่มบริษัท กขค - งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2
(กรณีเรียงลำดับตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1)

	หมายเหตุ	25X2	25X1
สินทรัพย์			
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน			
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		350,700	360,020
ค่าความนิยม		80,800	91,200
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น		227,470	227,470
เงินลงทุนในบริษัทร่วม		100,150	110,700
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย		142,500	156,000
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		901,620	945,460
สินทรัพย์หมุนเวียน			
สินค้าคงเหลือ		135,230	132,500
ลูกหนี้การค้า		91,600	110,800
สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น		25,650	12,540
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด		312,400	322,900
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน		564,880	578,740
รวมสินทรัพย์		1,466,500	1,524,200

หมายเหตุประกอบงบการเงินเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน

	หน่วย : พันบาท	
หมายเหตุ	25X2	25X1
ส่วนของเจ้าของและหนี้สิน		
ส่วนของเจ้าของที่เป็นของบริษัทใหญ่		
ทุนจดทะเบียน	650,000	600,000
กำไรสะสม	243,500	161,700
องค์ประกอบอื่นของส่วนของเจ้าของ	10,200	21,200
รวมส่วนของเจ้าของที่เป็นของบริษัทใหญ่	<u>903,700</u>	<u>782,900</u>
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	70,050	48,600
รวมส่วนของเจ้าของ	<u>973,750</u>	<u>831,500</u>
หนี้สินไม่หมุนเวียน		
เงินกู้ยืมระยะยาว	120,000	160,000
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	28,800	26,040
ประมาณการหนี้สินระยะยาว	28,850	52,240
รวมหนี้สินไม่หมุนเวียน	<u>177,650</u>	<u>238,280</u>
หนี้สินหมุนเวียน		
เจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่น	115,100	187,620
เงินกู้ยืมระยะสั้น	150,000	200,000
เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	10,000	20,000
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	35,000	42,000
ประมาณการหนี้สินระยะสั้น	5,000	4,800
รวมหนี้สินหมุนเวียน	<u>315,100</u>	<u>454,420</u>
รวมหนี้สิน	<u>492,750</u>	<u>692,700</u>
รวมส่วนของเจ้าของและหนี้สิน	<u><u>1,466,500</u></u>	<u><u>1,524,200</u></u>

ตัวอย่างงบการเงินของกลุ่มบริษัท กขค - งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

(แสดงการนำเสนอกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในงบเดียว และจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่)

	หน่วย : พันบาท	
หมายเหตุ	25X2	25X1
รายได้	390,000	355,000
ต้นทุนขาย	(245,000)	(230,000)
กำไรขั้นต้น	145,000	125,000
รายได้อื่น	20,667	11,300
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(9,000)	(8,700)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(20,000)	(21,000)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(2,100)	(1,200)
ต้นทุนทางการเงิน	(8,000)	(7,500)
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม ⁽¹⁾	35,100	30,100
กำไรก่อนภาษี	161,667	128,000
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	(40,417)	(32,000)
กำไรสำหรับปีจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	121,250	96,000
ขาดทุนสำหรับปีการดำเนินงานที่ยกเลิก	-	(30,500)
กำไรสำหรับปี	121,250	65,500
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		
ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าการดำเนินงานต่างประเทศ ⁽²⁾	5,334	10,667
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย ⁽²⁾	(24,000)	26,667
การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด ⁽²⁾	(667)	(4,000)
กำไรจากการตีมูลค่าสินทรัพย์ใหม่	933	3,367
ผลกำไร (ขาดทุน) จากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบำนาญ	(667)	1,333
ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทร่วม ⁽³⁾	400	(700)
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ⁽⁴⁾	4,667	(9,334)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี-สุทธิจากภาษี	(14,000)	28,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	107,250	93,500

	25X2	25X1
การแบ่งปันกำไร		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	97,000	52,400
ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	24,250	13,100
	<u>121,250</u>	<u>65,500</u>
การแบ่งปันกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	85,800	74,800
ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	21,450	18,700
	<u>107,250</u>	<u>93,500</u>
กำไรต่อหุ้น (บาท)		
พื้นฐานและปรับลด	0.46	0.30
ทางเลือกอื่น คือองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสามารถนำเสนอในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยสุทธิจากภาษี:		
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปีหลังภาษี:	25X2	25X1
ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าการดำเนินงาน		
ต่างประเทศ	4,000	8,000
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย	(18,000)	20,000
การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด	(500)	(3,000)
กำไรจากการตีมูลค่าสินทรัพย์ใหม่	600	2,700
ผลกำไร (ขาดทุน) จากการประมาณการตาม		
หลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบ้านอายุ	(500)	1,000
ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทร่วม	400	(700)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี-สุทธิจากภาษี ⁽⁴⁾	<u>(14,000)</u>	<u>28,000</u>

- (1) หมายถึง ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วมที่แบ่งปันให้แก่ผู้เป็นเจ้าของบริษัทร่วม ซึ่งเป็นจำนวนหลังภาษีและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทร่วม
- (2) แสดงตัวอย่างการนำเสนอรวมที่มีการเปิดเผยผลกำไรหรือขาดทุนสำหรับปีปัจจุบันและการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ที่นำเสนอในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การนำเสนอโดยใช้จำนวนขั้นต้นถือเป็นทางเลือกหนึ่ง
- (3) หมายถึง ส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทร่วมที่แบ่งปันให้แก่ผู้เป็นเจ้าของบริษัทร่วม ซึ่งเป็นจำนวนหลังภาษีและส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในบริษัทร่วม
- (4) ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ตัวอย่างงบการเงินของกลุ่มบริษัท กขค - งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

(แสดงการนำเสนอกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในสองงบ และจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามลักษณะ)

	หน่วย : พันบาท		
	หมายเหตุ	25X2	25X1
รายได้		390,000	355,000
รายได้อื่น		20,667	11,300
การเปลี่ยนแปลงของสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ		(115,100)	(107,900)
งานที่ทำโดยกิจการและบันทึกเป็นสินทรัพย์		16,000	15,000
วัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป		(96,000)	(92,000)
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน		(45,000)	(43,000)
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย		(19,000)	(17,000)
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์		(4,000)	-
ค่าใช้จ่ายอื่น		(6,000)	(5,500)
ต้นทุนทางการเงิน		(15,000)	(18,000)
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม ⁽⁵⁾		35,100	30,100
กำไรก่อนภาษี		161,667	128,000
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้		(40,417)	(32,000)
กำไรสำหรับปีจากการดำเนินงานต่อเนื่อง		121,250	96,000
ขาดทุนสำหรับปีจากการดำเนินงานที่ยกเลิก		-	(30,500)
กำไรสำหรับปี		121,250	65,500
การแบ่งปันกำไร			
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่		97,000	52,400
ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม		24,250	13,100
		121,250	65,500
กำไรต่อหุ้น (บาท)			
พื้นฐานและปรับลด		0.46	0.30

(5) หมายถึง ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วมที่แบ่งปันให้แก่ผู้เป็นเจ้าของบริษัทร่วม ซึ่งเป็นจำนวนหลังภาษีและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทร่วม

ตัวอย่างงบการเงินของกลุ่มบริษัท กขค - งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

(แสดงการนำเสนอกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในสองงบ)

	หน่วย : พันบาท	
หมายเหตุ	25X2	25X1
กำไรสำหรับปี	121,250	65,500
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น:		
ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าการ		
ดำเนินงานต่างประเทศ	5,334	10,667
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย	(24,000)	26,667
การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด	(667)	(4,000)
กำไรจากการตีมูลค่าสินทรัพย์ใหม่	933	3,367
ผลกำไร (ขาดทุน) จากการประมาณการตาม		
หลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบ้านถาวร	(667)	1,333
ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทร่วม ⁽⁶⁾	400	(700)
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับองค์ประกอบของกำไรขาดทุน		
เบ็ดเสร็จอื่น ⁽⁷⁾	4,667	(9,334)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี-สุทธิจากภาษี	(14,000)	28,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	<u>107,250</u>	<u>93,500</u>
การแบ่งปันกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	85,800	74,800
ส่วนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	21,450	18,700
	<u>107,250</u>	<u>93,500</u>

ทางเลือกอื่นคือ องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสามารถนำเสนอโดยสุทธิจากภาษี อ้างถึง งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่แสดงเป็นตัวอย่างสำหรับการแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายในงบการเงินเดียว

- (6) หมายถึง ส่วนแบ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทร่วมที่แบ่งปันให้แก่ผู้เป็นเจ้าของบริษัทร่วม ซึ่งเป็น จำนวนหลังภาษีและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทร่วม
- (7) ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบ งบการเงิน

กลุ่มบริษัท กขค

การเปิดเผยองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ⁽⁸⁾

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

	หน่วย : พันบาท	
	25X2	25X1
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		
ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าการดำเนินงานต่างประเทศ ⁽⁹⁾	5,334	10,667
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย:		
กำไรที่เกิดขึ้นระหว่างปี	1,333	30,667
หัก การปรับปรุงการจัดประเภทใหม่สำหรับกำไรที่รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุน	(25,333)	(4,000)
การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด		
กำไร (ขาดทุน) ที่เกิดขึ้นระหว่างปี	(4,667)	(4,000)
หัก การปรับปรุงการจัดประเภทใหม่สำหรับกำไร (ขาดทุน) ที่รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุน	3,333	-
หัก การปรับปรุงสำหรับจำนวนที่โอนไปเป็นมูลค่าตามบัญชีเริ่มแรกของรายการป้องกันความเสี่ยง	667	(4,000)
กำไรจากการตีมูลค่าสินทรัพย์ใหม่	933	3,367
ผลกำไร (ขาดทุน) จากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบำนาญ	(667)	1,333
ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทร่วม	400	(700)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	(18,667)	(37,334)
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ⁽¹⁰⁾	4,667	(9,334)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี-สุทธิจากภาษี	(14,000)	28,000

(8) เมื่อกิจการเลือกที่จะนำเสนอด้วยยอดรวมในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ จำนวนการปรับปรุงการจัดประเภทใหม่และผลกำไรหรือขาดทุนสำหรับปีปัจจุบันต้องนำเสนอไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

(9) ไม่มีการขายการดำเนินงานต่างประเทศ ดังนั้นจึงไม่มีการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่สำหรับปีที่มีการนำเสนอ

(10) ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

กลุ่มบริษัท กขค

การเปิดเผยผลกระทบทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับแต่ละองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

	25X2		25X1		หน่วย : พันบาท	
	จำนวนก่อน ภาษี	ผลประโยชน์ (ค่าใช้จ่าย) ภาษี	จำนวนสุทธิ จากภาษี	จำนวนก่อน ภาษี	ผลประโยชน์ (ค่าใช้จ่าย) ภาษี	จำนวน สุทธิจาก ภาษี
ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนจากการ แปลงค่าการดำเนินงานต่างประเทศ	5,334	(1,334)	4,000	10,667	(2,667)	8,000
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย	(24,000)	6,000	(18,000)	26,667	(6,667)	20,000
การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด	(667)	167	(500)	(4,000)	1,000	(3,000)
กำไรจากการตีมูลค่าสินทรัพย์ใหม่	933	(333)	600	3,367	(667)	2,700
ผลกำไร (ขาดทุน) จากการประมาณ การตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย สำหรับโครงการบ้านอายุ	(667)	167	(500)	1,333	(333)	1,000
ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใน บริษัทร่วม	400	-	400	(700)	-	(700)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	<u>(18,667)</u>	<u>4,667</u>	<u>(14,000)</u>	<u>37,334</u>	<u>(9,334)</u>	<u>28,000</u>

กลุ่มบริษัท กขค - งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

	ทุนจดทะเบียน	กำไรสะสม	การแปลง ค่าการ ดำเนินงาน ต่างประเทศ	สินทรัพย์ ทางการเงิน เพื่อขาย	การป้องกัน ความเสี่ยง กระแสเงิน สด	ส่วนเกิน ทุนจาก การตี ราคา สินทรัพย์	รวม	หน่วย : พันบาท	
								ส่วนได้ เสียที่ ไม่ได้ ควบคุม	รวมส่วน ของ เจ้าของ
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1									
มกราคม 25X1	600,000	118,100	(4,000)	1,600	2,000	-	717,700	29,800	747,500
ผลสะสมของการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชี	-	400	-	-	-	-	400	100	500
ยอดคงเหลือที่ปรับปรุงแล้ว	600,000	118,500	(4,000)	1,600	2,000	-	718,100	29,900	748,000
การเปลี่ยนแปลงในส่วน ของผู้ถือหุ้นสำหรับปี 25X1									
เงินปันผล	-	(10,000)	-	-	-	-	(10,000)	-	(10,000)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รวมสำหรับปี ⁽¹¹⁾	-	53,200	6,400	16,000	(2,400)	1,600	74,800	18,700	93,500

ยอดคงเหลือ ณ วันที่										
31 ธันวาคม 25X1	600,000	161,700	2,400	17,600	(400)	1,600	782,900	48,600	831,500	
การเปลี่ยนแปลงในส่วน										
ของเจ้าของสำหรับปี										
25X2										
การออกหุ้นทุน	50,000	-	-	-	-	-	50,000	-	50,000	
เงินปันผล	-	(15,000)	-	-	-	-	(15,000)	-	(15,000)	
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ										
รวมสำหรับปี ⁽¹²⁾	-	96,600	3,200	(14,400)	(400)	800	85,800	21,450	107,250	
โอนไปกำไรสะสม	-	200	-	-	-	(200)	-	-	-	
ยอดคงเหลือ ณ วันที่										
31 ธันวาคม 25X2	650,000	243,500	5,600	3,200	(800)	2,200	903,700	70,050	973,750	

(11) จำนวนที่รวมอยู่ในกำไรสะสมสำหรับปี 25X1 จำนวน 53,200 คือ กำไรที่ปันส่วนให้แก่ผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่ จำนวน 52,400 บวกผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบำนาญ จำนวน 800 (จำนวน 1,333 หักภาษี 333 และหักส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจำนวน 200) จำนวนที่รวมอยู่ในสำรองจากการแปลงค่า สำรองสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย และสำรองการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด แสดงถึงกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของแต่ละองค์ประกอบสุทธิจากภาษี และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เช่น กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขายสำหรับปี 25X1 จำนวน 16,000 คือ จำนวน 26,667 หักภาษี 6,667 และหักส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจำนวน 4,000 จำนวนที่รวมอยู่ในส่วนทุนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์จำนวน 1,600 แสดงถึง ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทรวมจำนวน (700) บวกกำไรจากการตีมูลค่าสินทรัพย์จำนวน 2,300 (จำนวน 3,367 หักภาษี 667 และหักส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจำนวน 400) กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทรวมเกี่ยวข้องกับกำไรหรือขาดทุนจากการตีมูลค่าสินทรัพย์เท่านั้น

(12) จำนวนที่รวมอยู่ในกำไรสะสมสำหรับปี 25X2 จำนวน 96,600 คือ กำไรที่ปันส่วนให้แก่ผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่ จำนวน 97,000 บวกผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบำนาญ จำนวน 400 (จำนวน 667 หักภาษี 167 และหักส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจำนวน 100) จำนวนที่รวมอยู่ในสำรองจากการแปลงค่า สำรองสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย และสำรองการป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด แสดงถึงกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของแต่ละองค์ประกอบสุทธิจากภาษี และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เช่น กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขายสำหรับปี 25X2 จำนวน 3,200 คือ จำนวน 5,334 หักภาษี 1,334 และหักส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจำนวน 800 จำนวนที่รวมอยู่ในส่วนทุนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์จำนวน 800 แสดงถึง ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทรวมจำนวน 400 บวกกำไรจากการตีมูลค่าสินทรัพย์จำนวน 400 (จำนวน 933 หักภาษี 333 และหักส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจำนวน 200) กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทรวมเกี่ยวข้องกับกำไรหรือขาดทุนจากการตีมูลค่าสินทรัพย์เท่านั้น

ตัวอย่างที่ 2 ตัวอย่างแสดงการกำหนดการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่

แนวทางปฏิบัติ 7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการเปิดเผยการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่ที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบแต่ละรายการของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

แนวทางปฏิบัติ 8 แนวทางปฏิบัตินี้ได้แสดงให้เห็นถึงการคำนวณการปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขายที่รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

แนวทางปฏิบัติ 9 ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X0 กลุ่มบริษัท กขค ซื้อหุ้น (ตราสารทุน) จำนวน 1,000 หุ้น ที่ราคา 10 ต่อหุ้น และจัดประเภทเป็นเพื่อขาย มูลค่ายุติธรรมของตราสารดังกล่าว ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 เป็น 12 ต่อหุ้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2 มูลค่ายุติธรรมของตราสารดังกล่าวเพิ่มขึ้นเป็น 15 ต่อหุ้น ตราสารทั้งหมดถูกขายออกไปเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 25X2 ไม่มีการประกาศจ่ายเงินปันผลสำหรับตราสารดังกล่าวในระหว่างที่กลุ่มบริษัท กขค ถือหุ้นอยู่ อัตรภาษีที่นำไปใช้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) คือ ร้อยละ 30

การคำนวณผลกำไร

	ก่อนภาษี	ภาษี	หน่วย : บาท สุทธิจากภาษี
กำไรที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น:			
สิ้นปี วันที่ 31 ธันวาคม 25X1	2,000	(600)	1,400
สิ้นปี วันที่ 31 ธันวาคม 25X2	3,000	(900)	2,100
รวมกำไร	5,000	(1,500)	3,500

จำนวนที่รายงานในกำไรหรือขาดทุน และกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 และ 31 ธันวาคม 25X2

	25X2	25X1
กำไรหรือขาดทุน:		
กำไรจากการขายตราสาร	5,000	
ค่าใช้จ่ายภาษี	(1,500)	
กำไรสุทธิที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน	3,500	
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น:		
กำไรที่เกิดขึ้นระหว่างปี-สุทธิจากภาษี	2,100	1,400
การปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่-สุทธิจากภาษี	(3,500)	-
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	(1,400)	1,400
	2,100	1,400

สำหรับทางเลือกอื่น องค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นอาจแสดงยอดขั้นต้นของภาษีพร้อมผลกระทบทางภาษีเป็นรายการแยกต่างหาก:

	25X2	25X1
กำไรหรือขาดทุน:		
กำไรจากการขายตราสาร	5,000	
ค่าใช้จ่ายภาษี	(1,500)	
กำไรสุทธิที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน	<u>3,500</u>	
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น:		
กำไรที่เกิดขึ้นระหว่างปี	3,000	2,000
การปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่	(5,000)	-
ภาษีที่เกี่ยวข้องกับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	600	(600)
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น	<u>(1,400)</u>	<u>1,400</u>
	<u>2,100</u>	<u>1,400</u>

ตัวอย่างที่ 3 ตัวอย่างแสดงการเปิดเผยส่วนทุน (ย่อหน้าที่ 134-136)

กิจการที่ไม่ได้อยู่ภายใต้ข้อกำหนดของสถาบันการเงิน

แนวทางปฏิบัติ 10 ตัวอย่างต่อไปนี้จะแสดงถึงการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 134 และ 135 สำหรับกิจการที่ไม่ได้อยู่ภายใต้ข้อกำหนดของสถาบันการเงินและไม่มีข้อกำหนดในการรักษาระดับเงินทุนจากภายนอก ในตัวอย่างนี้กิจการดูแลการรักษาระดับทุน โดยใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อทุนปรับปรุง (debt-to-adjusted capital ratio) กิจการอื่นอาจใช้วิธีการอื่นที่แตกต่างกันในการดูแลการรักษาระดับทุน นอกจากนี้ ตัวอย่างที่แสดงนี้ค่อนข้างง่าย กิจการต้องตัดสินใจภายใต้สถานการณ์ของกิจการว่าต้องเปิดเผยข้อมูลเพียงใดจึงจะเพียงพอตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 134 และ 135

ข้อเท็จจริง

กลุ่มบริษัท ก ผลิตและขายรถยนต์ โดยกลุ่มบริษัท ก ประกอบด้วยบริษัทย่อยที่ให้บริการสินเชื่อแก่ลูกค้าในลักษณะของสัญญาเช่า และกลุ่มบริษัท ก ไม่มีข้อกำหนดในการรักษาระดับเงินทุนจากภายนอก

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล

วัตถุประสงค์ของกลุ่มในการจัดการส่วนทุน

- เพื่อรักษาความสามารถของกิจการในการดำเนินงานต่อเนื่อง เพื่อที่กิจการสามารถให้ผลตอบแทนแก่ผู้ถือหุ้นและผลประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ ต่อไป
- เพื่อให้ผลตอบแทนที่เหมาะสมแก่ผู้ถือหุ้นโดยกำหนดราคาสินค้าและบริการให้สัมพันธ์กับระดับของความเสี่ยง

กลุ่มกิจการได้กำหนดจำนวนทุนตามสัดส่วนของความเสี่ยง กลุ่มกิจการจัดการโครงสร้างทุนและทำการปรับปรุงให้เป็นไปตามสถานะเศรษฐกิจและลักษณะของความเสี่ยงของสินทรัพย์อ้างอิงเพื่อที่จะรักษาและปรับปรุงโครงสร้างทุน กลุ่มกิจการอาจปรับปรุงจำนวนเงินปันผลจ่ายให้กับผู้ถือหุ้น การคืนทุนให้แก่ผู้ถือหุ้น การออกหุ้นใหม่ และการขายสินทรัพย์เพื่อลดหนี้สิน

กลุ่มกิจการดูแลการรักษาระดับทุน โดยใช้อัตราส่วนหนี้สินต่อทุนปรับปรุงเหมือนกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน อัตราส่วนดังกล่าวคำนวณโดย หนี้สินสุทธิหารด้วยทุนปรับปรุง หนี้สินสุทธิตามคำนวณโดยหนี้สินรวม (ด้วยจำนวนที่ปรากฏในงบแสดงฐานะการเงิน) หักด้วยเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ทุนปรับปรุง ประกอบด้วยรายการในส่วนของเจ้าของทุกรายการ (เช่น ทุนจดทะเบียนที่ออกและชำระแล้ว ส่วนเกินมูลค่าหุ้น ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย กำไรสะสม และส่วนเกินทุนจากการตีมูลค่าสินทรัพย์) รวมถึงหุ้นกู้ด้อยสิทธิบางประเภท แต่ไม่รวมถึงรายการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดในส่วนของเจ้าของ

ในระหว่างปี 2550 กลยุทธ์ของกลุ่มกิจการยังคงต้องรักษาระดับอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนปรับปรุง (เป็นกลยุทธ์เช่นเดียวกับปี 2549) ในระดับที่ต่ำกว่าในช่วง 6 ต่อ 1 ถึง 7 ต่อ 1 เพื่อที่จะสามารถเข้าถึงแหล่งเงินที่มีต้นทุนทางการเงินที่เหมาะสม โดยต้องรักษาอันดับความน่าเชื่อถือไว้ที่ระดับบีบี อัตราส่วนหนี้สินต่อทุนปรับปรุง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550 และ 31 ธันวาคม 2549 มีดังนี้

	หน่วย : ล้านบาท	
	31 ธันวาคม 2550	31 ธันวาคม 2549
หนี้สินรวม	1,000	1,100
หัก เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	(90)	(150)
หนี้สินสุทธิ	910	950
ส่วนของเจ้าของรวม	110	105
บวก ตราสารหนี้ด้อยสิทธิ	38	38
หัก จำนวนที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด	(10)	(5)
ทุนปรับปรุง	138	138
อัตราส่วนหนี้สินต่อทุนปรับปรุง	6.6	6.9

การลดลงของอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนปรับปรุงในระหว่างปี 2550 มีสาเหตุเบื้องต้นมาจากการลดลงของหนี้สินสุทธิซึ่งเกิดจากการขายบริษัทย่อย ข ผลของการลดลงของหนี้สินสุทธิทำให้ความสามารถในการทำกำไรดีขึ้น การจัดการเกี่ยวกับการรับชำระหนี้มีระดับลดลง และเงินปันผลจ่ายเพิ่มขึ้นเป็น 2.8 ล้านบาท ในปี 2550 (จาก 2.5 ล้านบาท ในปี 2549)

กิจการที่ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรักษาระดับทุนจากภายนอก

แนวทางปฏิบัติ 11 ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 135.5 เมื่อกิจการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรักษาระดับทุนจากภายนอกในระหว่างงวดบัญชี กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลอื่นตามข้อกำหนดอื่น ๆ ในย่อหน้าที่ 134 และ 135

ข้อเท็จจริง

กิจการ ก ให้บริการทางการเงินแก่ลูกค้า และมีข้อกำหนดที่จะต้องรักษาระดับทุนจากหน่วยงานกำกับดูแล ข ระหว่างปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2550 กิจการ ก ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรักษาระดับทุนตามที่หน่วยงานกำกับดูแล ข กำหนด กิจการ ก ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรักษาระดับทุนดังกล่าวในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2550

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล

กิจการ ก นำส่งผลตอบแทนทุนตามข้อกำหนดในไตรมาสที่ 3 สำหรับวันที่ 30 กันยายน 2550 ในวันที่ 20 ตุลาคม 2550 ณ วันนั้น ทุนตามข้อกำหนดของกิจการ ก ต่ำกว่าข้อกำหนดในการรักษาระดับทุนตามที่หน่วยงานกำกับดูแล ข กำหนด 1 ล้านบาท ดังนั้น กิจการ ก ต้องนำส่งแผนงานในการเพิ่มระดับทุนให้ เป็นไปตามข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแล กิจการ ก ส่งแผนงานที่จะขายหลักทรัพย์ไม่อยู่ในความต้องการของตลาดบางส่วนในไตรมาสที่ 4 ปี 2550 ซึ่งหลักทรัพย์ดังกล่าวมีมูลค่าตามบัญชี 11.5 ล้านบาท โดยในไตรมาสที่ 4 ปี 2550 กิจการ ก ได้ขายกลุ่มเงินลงทุนที่มีอัตราดอกเบี้ยคงที่จำนวน 12.6 ล้านบาท และสามารถปฏิบัติให้เป็นไปตามข้อกำหนดในการรักษาระดับทุนตามที่หน่วยงานกำกับดูแล ข กำหนด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

สินค้าคงเหลือ

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ปรับปรุงให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดย มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เรื่อง สินค้าคงเหลือ พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS 2 Inventories (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1-บทนำ 17
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-5
คำนิยาม	6-8
การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ	9-33
ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ	10-22
ต้นทุนในการซื้อ	11
ต้นทุนแปลงสภาพ	12-14
ต้นทุนอื่นๆ	15-18
ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ	19
ต้นทุนของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพ	20
เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือ	21-22
การคำนวณต้นทุน	23-27
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	28-33
การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย	34-35
การเปิดเผยข้อมูล	36-39
วันถือปฏิบัติ	40
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	41-42

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 42 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ฉบับที่ 31 เดิม) เรื่อง สินค้าคงเหลือ โดยให้ถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ฉบับที่ 31 เดิม) เรื่อง สินค้าคงเหลือ

บทนำ 2. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้เห็นสมควรให้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ฉบับที่ 31 เดิม) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ซึ่งบังคับใช้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2540 นั้น ดังนั้น คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงเห็นสมควรให้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่ เพื่อลดจำนวนทางเลือก ความซ้ำซ้อน และความไม่สอดคล้องที่เกิดขึ้นภายในมาตรฐานการบัญชี

บทนำ 3. วัตถุประสงค์หลักในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ฉบับที่ 31 เดิม) เรื่อง สินค้าคงเหลือนี้ ถือเป็นการปรับปรุงภายใต้ขอบเขตจำกัดดังกล่าวเพื่อลดทางเลือกในการใช้วิธีวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ คณะกรรมการไม่ได้พิจารณาแก้ไขถึงหลักการพื้นฐานทางการบัญชีในเรื่องสินค้าคงเหลือที่กล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชี (ฉบับเดิม)

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ฉบับที่ 31 เดิม) สรุปได้ ดังนี้

วัตถุประสงค์และขอบเขต

บทนำ 5. มีการปรับปรุงวัตถุประสงค์และขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี โดยได้ยกเลิกคำว่า “ตามระบบวิธีต้นทุนเดิม” เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สามารถใช้กับสินค้าคงเหลือทุกประเภทที่ไม่ได้ระบุเป็นข้อยกเว้นในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี

ความชัดเจนของขอบเขต

บทนำ 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้สินค้าคงเหลือบางประเภทอยู่นอกขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ในขณะที่สินค้าคงเหลือบางประเภทได้รับยกเว้นเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อกำหนดในการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

บทนำ 7. ย่อหน้าที่ 3 มีการแบ่งแยกที่ชัดเจนระหว่างประเภทของสินค้าคงเหลือที่อยู่นอกขอบเขตทั้งหมดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 2) และประเภทของสินค้าคงเหลือที่อยู่นอกขอบเขตของข้อกำหนดในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ แต่อยู่ในขอบเขตของข้อกำหนดอื่นในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ข้อยกเว้นของขอบเขต

ผู้ผลิตสินค้าทางการเกษตรและผลิตภัณฑ์จากป่า ผลผลิตทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือของผู้ผลิตสินค้าทางการเกษตรและผลิตภัณฑ์จากป่า ผลผลิตทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่เนื่องจากถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับตามวิธีที่ถือปฏิบัติในอุตสาหกรรมนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้มีการแก้ไขโดยยกเลิกคำว่า “สินแร่” และใช้คำว่า “แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่” แทน เพื่อให้มีความชัดเจนว่าขอบเขตการยกเว้นไม่ได้จำกัดอยู่เฉพาะช่วงแรกของการสกัดสินแร่

สินค้าคงเหลือของนายหน้า - ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

บทนำ 9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือของนายหน้า-ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ トラบเท่าที่สินค้าคงเหลือเหล่านั้นถูกวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ

ต้นทุนในการซื้อ

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้นำผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการซื้อสินค้าด้วยสกุลเงินตราต่างประเทศไปรวมเป็นต้นทุนในการซื้อสินค้านั้น ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงจากมาตรฐานฉบับเดิม เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่องผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งยกเลิกการใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติของการนำผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนมาบันทึกเป็นต้นทุน

ต้นทุนอื่น

บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดย่อหน้าที่ 18 เพิ่มเติมเพื่อความชัดเจนในกรณีที่มีการซื้อสินค้า โดยมีเงื่อนไขการจ่ายชำระเงินนานเกินกว่าระยะเวลาการได้สินเชื่อตามปกติ ผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่จ่ายจริงกับราคาซื้อที่ต้องจ่ายภายใต้เงื่อนไขการให้สินเชื่อตามปกติให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดระยะเวลาการจัดหาเงิน

การคำนวณต้นทุน

ความสม่ำเสมอ

- บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการใช้วิธีการคำนวณต้นทุนวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกประเภทซึ่งมีลักษณะและการใช้ที่คล้ายคลึงกัน

การยกเลิกวิธีเข้าหลัง ออกก่อนในการคำนวณต้นทุน

- บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีเข้าหลังออกก่อนในการวัดมูลค่าต้นทุนสินค้าคงเหลือ

การรับรู้ค่าใช้จ่าย

- บทนำ 14. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยกเลิกการอ้างอิงถึงหลักการจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่าย
- บทนำ 15. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อธิบายถึงสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องกลับรายการของมูลค่าสินค้าที่ปรับลดลงที่รับรู้ในงวดก่อน

การเปิดเผยข้อมูล

สินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

- บทนำ 16. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

การปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ

- บทนำ 17. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้มีการเปิดเผยมูลค่าสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงซึ่งกิจการได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น และยกเลิกข้อกำหนดในการเปิดเผยมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือประเด็นหลักของการบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ คือ จำนวนต้นทุนที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์และยกยอดไปจนกว่าจะมีการรับรู้รายได้ที่สัมพันธ์กัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดแนวปฏิบัติในการคำนวณหาต้นทุนของสินค้าคงเหลือและการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในภายหลัง รวมทั้งการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังให้แนวทางเกี่ยวกับวิธีการคำนวณหาต้นทุนของสินค้าคงเหลืออีกด้วย

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือปฏิบัติกับสินค้าคงเหลือทุกประเภทยกเว้น
 - 2.1 งานระหว่างก่อสร้างภายใต้สัญญาก่อสร้างซึ่งรวมถึงสัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
 - 2.2 เครื่องมือทางการเงิน (ดูมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 2.3 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรและผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดย
 - 3.1 ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่า ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่ และผลิตภัณฑ์จากแร่ เนื่องจากสินค้าคงเหลือเหล่านั้นวัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งเป็นวิธีที่ถือปฏิบัติกันอย่างแพร่หลายในอุตสาหกรรมเหล่านั้น เมื่อกิจการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าดังกล่าว จะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น
 - 3.2 นายหน้า-ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ ซึ่งวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อสินค้าคงเหลือดังกล่าววัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น
4. สินค้าคงเหลือตามที่กล่าวไว้ในข้อ 3.1 ซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ณ ขั้นตอนของการผลิตที่กำหนดไว้แน่นอน เช่น เมื่อเก็บเกี่ยวผลิตผลทางการเกษตร หรือเมื่อมีการสกัดแร่ได้แล้ว และมีความแน่นอนว่ากิจการจะสามารถขายสินค้าคงเหลือนั้นได้เนื่องด้วยมีการทำสัญญาซื้อขายล่วงหน้าไว้แล้ว หรือมีการประกันราคาโดยรัฐบาล หรือสินค้านั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และมี

ความเสี่ยงน้อยมากที่จะขายสินค้าคงเหลือนั้นไม่ได้ สินค้าคงเหลือดังกล่าวอยู่นอกเหนือขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เฉพาะในเรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่า

5. **นายหน้า-ผู้ค้า** คือ ผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้าคงเหลือที่กล่าวถึงในข้อ 3.2 โดยส่วนใหญ่เป็นสินค้าคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคต อันไกลเพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า-ผู้ค้า ในกรณีที่สินค้าคงเหลือเหล่านั้นถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย สินค้าคงเหลือดังกล่าวจะอยู่นอกเหนือขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เฉพาะในเรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่า

คำนิยาม

6. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้

สินค้าคงเหลือ	หมายถึง	สินทรัพย์ซึ่ง มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ 1) ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ 2) อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย 3) อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	หมายถึง	ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ หรือจ่ายชำระหนี้สินในขณะที่ยังทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ

7. **มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ** หมายถึง จำนวนเงินสุทธิที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้าตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ มูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงจำนวนเงินซึ่งจะได้รับจากการแลกเปลี่ยนของสินค้าคงเหลือชนิดเดียวกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้ และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนในตลาด มูลค่าสุทธิที่จะได้รับสะท้อนถึงมูลค่าเฉพาะของกิจการ ในขณะที่มูลค่ายุติธรรมไม่ได้สะท้อนถึงมูลค่าดังกล่าว มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่เท่ากับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

8. สินค้าคงเหลือรวมถึงสินค้าที่ซื้อและถือไว้เพื่อขาย เช่น สินค้าที่ผู้ค้าปลีกซื้อและถือไว้เพื่อขาย หรือที่ดินและอสังหาริมทรัพย์อื่นที่ถือไว้เพื่อขาย สินค้าคงเหลือรวมถึงสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิต หรือสินค้าระหว่างผลิตวัตถุดิบหรือวัสดุที่ถือไว้เพื่อรอที่จะใช้ในกระบวนการผลิต และในกรณีที่เป็นกิจการผู้ให้บริการ สินค้าคงเหลือจะรวมถึงต้นทุนงานให้บริการ (ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 19) ซึ่งกิจการยังไม่ได้มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่องรายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้))

การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ

9. สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ต้นทุนของสินค้าคงเหลือ
10. ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ต้นทุนในการซื้อ
11. ต้นทุนในการซื้อของสินค้าคงเหลือประกอบด้วย ราคาซื้อ อากรขาเข้า และภาษีอื่น (สุทธิจากจำนวนที่กิจการจะได้รับคืนในภายหลังจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี) รวมทั้งค่าขนส่ง ค่าขนถ่าย และต้นทุนอื่น ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้าสำเร็จรูป วัตถุดิบ และบริการ ในการคำนวณหาต้นทุนในการซื้อสินค้าให้นำส่วนลดการค้า เงินที่ได้รับคืนและรายการอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกันมาหักออกด้วย
- ต้นทุนแปลงสภาพ
12. ต้นทุนแปลงสภาพของสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินค้าที่ผลิต เช่น ค่าแรงงานทางตรง รวมถึงค่าใช้จ่ายการผลิตทั้งส่วนที่คงที่ที่ปันส่วนอย่างเป็นระบบ และค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรซึ่งเกิดขึ้นเพื่อแปลงสภาพวัตถุดิบให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่เกิดขึ้นในการผลิตโดยไม่สัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคา และค่าบำรุงรักษา อาคารโรงงานและอุปกรณ์โรงงาน และต้นทุนเกี่ยวกับฝ่ายจัดการโรงงานและการบริหารโรงงาน ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร คือ ต้นทุนการผลิตทางอ้อมที่ผันแปรโดยตรงหรือค่อนข้างจะผันแปรโดยตรงกับปริมาณการผลิต เช่น วัตถุดิบทางอ้อม และค่าแรงงานทางอ้อม
13. การปันส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เข้าสู่ต้นทุนแปลงสภาพอ้างอิงจากฐานกำลังการผลิตปกติ กำลังการผลิตปกติ คือ การผลิตที่คาดว่าจะผลิตได้โดยเฉลี่ยในหลายช่วงเวลาหรือในหลายฤดูกาลภายใต้สภาวะการผลิต โดยคำนึงถึงกำลังการผลิตที่สูญเสียอันเกิดจากการบำรุงรักษาตามแผนที่วางไว้ ระดับการผลิตที่เกิดขึ้นจริงอาจนำมาใช้ได้หากใกล้เคียงกับกำลังการผลิตปกติ จำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ที่ปันส่วนเข้าแต่ละหน่วยการผลิตจะต้องไม่เพิ่มขึ้นแม้ว่าการผลิตจะลดต่ำลงหรือไม่มีการผลิต ค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่ได้ถูกปันส่วนให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้น ในช่วงเวลาที่มีการผลิตสูงผิดปกติ

จำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ต่อหน่วยก็จะถูกป็นส่วนเข้าสินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตน้อยลง เพื่อให้สินค้าคงเหลือมีมูลค่าสูงกว่าต้นทุน ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปรจะป็นส่วนเข้าสินค้าแต่ละหน่วยที่ผลิตตามต้นทุนการผลิตที่ใช้จริง

14. ในกระบวนการผลิตหนึ่งอาจมีการผลิตผลิตภัณฑ์พร้อมกันมากกว่าหนึ่งชนิด เช่น กรณีที่มีการผลิตผลิตภัณฑ์ร่วมหรือกรณีที่มีผลิตภัณฑ์หลักและผลิตภัณฑ์พลอยได้ หากต้นทุนแปลงสภาพของแต่ละผลิตภัณฑ์ไม่อาจจะแยกกันได้อย่างชัดเจน ก็ให้ใช้เกณฑ์การป็นส่วนที่สมเหตุสมผลและสม่ำเสมอ ตัวอย่างของเกณฑ์ที่ใช้ในการป็นส่วน เช่น การใช้มูลค่าขายของแต่ละผลิตภัณฑ์ ณ ขั้นตอนการผลิตที่สามารถแยกผลิตภัณฑ์ได้อย่างชัดเจน หรือเมื่อการผลิตเสร็จสิ้นป็นเกณฑ์สำหรับผลิตภัณฑ์พลอยได้ ซึ่งโดยส่วนใหญ่มีลักษณะที่ไม่ป็นสาระสำคัญ มักจะวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่าสุทธิที่จะได้รับและนำมามูลค่าดังกล่าวไปหักจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลัก ดังนั้น มูลค่าตามบัญชีของผลิตภัณฑ์หลักจึงไม่แตกต่างอย่างป็นสาระสำคัญจากต้นทุนของผลิตภัณฑ์หลัก

ต้นทุนอื่น ๆ

15. ต้นทุนอื่นที่จะนำไปรวมในต้นทุนสินค้าคงเหลือได้ หากป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้สินค้าคงเหลืออยู่ในสถานที่และสภาพที่ป็นอยู่ในปัจจุบัน เช่น อาจป็นการเหมาะสมที่จะนำค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากการผลิตหรือต้นทุนในการออกแบบผลิตภัณฑ์สำหรับลูกค้ารายใดรายหนึ่งโดยเฉพาะไปรวมป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือนั้น
16. ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่นำมารวมป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือและให้รับรู้ป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น เช่น
- 16.1 วัสดุดิบ ค่าแรงงานหรือค่าใช้จ่ายการผลิตอื่นที่สูญเสียนอกกว่าปกติ
 - 16.2 ต้นทุนในการเก็บรักษาสินค้า เว้นแต่ป็นต้นทุนที่จำเป็นในกระบวนการผลิตก่อนจะถึงขั้นตอนการผลิตถัดไป
 - 16.3 ค่าใช้จ่ายในการบริหารที่ไม่เกี่ยวกับการทำให้สินค้าอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่ป็นอยู่ในปัจจุบัน
 - 16.4 ต้นทุนในการขาย
17. ในบางสถานการณ์กิจการอาจนำต้นทุนการกู้ยืมมารวมป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือได้ หากป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
18. กิจการอาจจะซื้อสินค้าโดยมีการจ่ายชำระเงิมนานเกินกว่าระยะเวลาที่ได้รับสินเชื่อตามปกติ ในกรณีดังกล่าวผลต่างระหว่างจำนวนเงิที่จ่ายจริงกับราคาซื้อที่ต้องจ่ายภายใต้เงื่อนไขการให้สินเชื่อตามปกติ ให้รับรู้ป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดระยะเวลาการจัดหาเงิ

ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ

19. ในกรณีที่ผู้ให้บริการมีสินค้าคงเหลือให้วัดมูลค่าสินค้าดังกล่าวด้วยต้นทุนในการผลิต ต้นทุนดังกล่าวโดยส่วนใหญ่ประกอบด้วย ค่าแรงงาน และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับบุคลากรที่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการ ซึ่งรวมถึงบุคลากรที่ควบคุมและดูแล และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ ส่วนค่าแรงงาน และต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายและการบริหารบุคลากรทั่วไปจะไม่รวมเป็นต้นทุนงานให้บริการ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการไม่รวมถึงกำไรหรือค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวข้องซึ่งมักนำมาใช้เป็นปัจจัยหนึ่งในการคิดค่าบริการของผู้ให้บริการ

ต้นทุนของผลิตผลทางการเกษตรที่เก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ทางชีวภาพ

20. ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) สินค้าคงเหลือที่เป็นผลิตผลทางการเกษตรซึ่งเก็บเกี่ยวจากสินทรัพย์ชีวภาพจะวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่าดังกล่าวให้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือ

21. เทคนิคสำหรับการวัดมูลค่าของต้นทุนสินค้าคงเหลือ เช่น วิธีต้นทุนมาตรฐานหรือวิธีราคาขายปลีก อาจนำมาใช้เพื่อความสะดวก หากวิธีการประมาณต้นทุนดังกล่าวให้ผลใกล้เคียงกับต้นทุนจริง ต้นทุนมาตรฐานกำหนดจากการใช้วัตถุดิบ วัสดุโรงงาน ค่าแรงงาน ประสิทธิภาพและการใช้กำลังการผลิตในระดับปกติ ต้นทุนมาตรฐานต้องมีการทบทวนอยู่เสมอและปรับปรุงเมื่อจำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน
22. วิธีราคาขายปลีกมักจะใช้กับอุตสาหกรรมค้าปลีกเพื่อวัดมูลค่าต้นทุนสินค้าคงเหลือประเภทที่มีกำไรใกล้เคียงกันและมีการเปลี่ยนแปลงชนิดสินค้าเป็นจำนวนมากอย่างรวดเร็วซึ่งในทางปฏิบัติไม่อาจใช้วิธีการต้นทุนอื่นได้ ต้นทุนของสินค้าคงเหลือนี้สามารถคำนวณหาได้โดยใช้มูลค่าขายของสินค้าหักด้วยอัตราร้อยละของกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม อัตรากำไรขั้นต้นนี้ต้องคำนึงถึงสินค้าคงเหลือที่มีการลดราคาให้ต่ำกว่าราคาขายเดิม โดยปกติมักจะใช้อัตราร้อยละถั่วเฉลี่ยของแผนกขายปลีกแต่ละแผนก

การคำนวณต้นทุน

23. ต้นทุนสินค้าคงเหลือของแต่ละรายการ ซึ่งโดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้ หรือเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นและแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะต้องคำนวณโดยใช้วิธีราคาเจาะจง
24. ต้นทุนตามวิธีราคาเจาะจงเป็นวิธีการบันทึกต้นทุนที่เจาะจงได้ในสินค้าคงเหลือแต่ละรายการ วิธีนี้จึงเหมาะที่จะใช้สำหรับสินค้าที่แยกไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ โดยไม่คำนึงว่าสินค้าคงเหลือดังกล่าวจะซื้อมาหรือผลิตขึ้นเอง อย่างไรก็ตาม การบันทึกต้นทุนตามวิธีราคาเจาะจงจะไม่เหมาะสมหากสินค้าคงเหลือมีจำนวนรายการมากและโดยปกติมีลักษณะสับเปลี่ยนกันได้ ในสถานการณ์เช่นนี้

วิธีที่เลือกตราสินค้าคงเหลือรายการที่เหลือ อาจเป็นช่องทางการกำหนดผลกระทบของกำไรหรือขาดทุน
ได้ล่วงหน้า

25. ต้นทุนสินค้าคงเหลือนอกจากที่กล่าวในย่อหน้า 23 ต้องคำนวณมูลค่าโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กิจการต้องใช้วิธีการคำนวณมูลค่าด้วยวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและการใช้คล้ายคลึงกัน สำหรับสินค้าคงเหลือที่มีลักษณะและการใช้ต่างกัน อาจใช้วิธีคำนวณต้นทุนที่ต่างกันไปได้หากเหมาะสม
26. ตัวอย่างเช่น สินค้าคงเหลือของส่วนงานปฏิบัติการหนึ่งอาจมีการใช้สินค้าคงเหลือชนิดเดียวกันที่แตกต่างไปจากส่วนงานปฏิบัติการอีกแห่งหนึ่ง อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างทางด้านสถานที่ตั้งทางภูมิศาสตร์ของสินค้าคงเหลือ (หรือภายใต้ข้อกำหนดทางภาษีต่างๆ) ไม่ใช่เหตุผลที่เพียงพอที่จะใช้วิธีการคำนวณต้นทุนที่แตกต่างกัน
27. วิธีเข้าก่อนออกก่อนมีข้อสมมติฐานว่า สินค้าคงเหลือรายการที่เข้ามาหรือผลิตขึ้นก่อนจะขายออกไปก่อน จึงเป็นผลให้สินค้าคงเหลือรายการที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดเป็นสินค้าที่เข้ามาหรือผลิตขึ้นในครั้งหลังสุด สำหรับวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ต้นทุนสินค้าคงเหลือแต่ละรายการจะกำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุนของสินค้าที่เหมือนกัน ณ วันต้นงวดกับต้นทุนของสินค้าที่เหมือนกันที่เข้ามา หรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งวิธีการคำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยอาจคำนวณเป็นระยะๆ ไปหรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของกิจการ

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

28. ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนถ้าสินค้าคงเหลือเหล่านั้นเกิดความเสียหาย หรือเกิดความล้าสมัย บางส่วนหรือทั้งหมด หรือราคาขายลดลง ต้นทุนของสินค้าคงเหลืออาจจะไม่ได้รับคืนหากประมาณการต้นทุนในการทำให้เสร็จหรือประมาณการต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อทำให้สินค้าขายได้เพิ่มขึ้น การตราราคาสินค้าคงเหลือลดลงจากราคาทุนให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับสอดคล้องกับแนวความคิดที่ว่าสินทรัพย์ ไม่ควรแสดงมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากการขายหรือประโยชน์ที่จะได้รับจากการใช้
29. การลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ มักพิจารณาจากสินค้าแต่ละรายการ แต่ในบางสถานการณ์ อาจพิจารณาจากกลุ่มสินค้าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันหรือมีความเกี่ยวพันกัน โดยอาจเป็นกรณีสินค้าที่มีความเกี่ยวข้องกับสายผลิตภัณฑ์เดียวกันที่มีวัตถุประสงค์หรือการใช้ประโยชน์สูงสุดท้ายเหมือนกัน หรือมีการผลิตหรือขายในพื้นที่ทางภูมิศาสตร์เดียวกัน และในทางปฏิบัติไม่สามารถแยกจากรายการอื่นในสายผลิตภัณฑ์เดียวกันได้ อย่างไรก็ตาม การไม่เหมาะสมที่จะปรับลดมูลค่าสินค้าลงโดยใช้เกณฑ์การจัดประเภทของสินค้าคงเหลือ เช่น สินค้าคงเหลือสำเร็จรูป หรือสินค้าคงเหลือทุกประเภทในส่วนงานปฏิบัติการใดส่วนงานปฏิบัติการหนึ่ง โดยทั่วไปผู้ให้บริการมักคำนวณต้นทุนแยกตามการให้บริการแต่ละงาน ซึ่งใช้กำหนดค่าบริการตามงานนั้น ดังนั้น ต้นทุนสำหรับงานให้บริการให้พิจารณาแยกตามงานแต่ละงาน

30. ประมาณการมูลค่าสุทธิที่จะได้รับให้อ้างอิงกับหลักฐานเกี่ยวกับจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับจากสินค้าคงเหลือซึ่งเชื่อถือได้มากที่สุดในขณะที่ประมาณมูลค่า ประมาณการดังกล่าวให้พิจารณาการเปลี่ยนแปลงของราคาหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันสิ้นงวดซึ่งยืนยันว่าสถานการณ์นั้นได้ปรากฏอยู่แล้ว ณ วันสิ้นงวด
31. ในการประมาณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ให้พิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของกิจการในการถือครองสินค้าคงเหลือด้วยตัวอย่างเช่น มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือที่กิจการถือไว้เพื่อขายหรือให้บริการตามสัญญาที่แน่นอน ให้ถือตามราคาที่กำหนดไว้ในสัญญานั้น หากจำนวนตามสัญญาการขายนั้นมีน้อยกว่าปริมาณสินค้าคงเหลือที่ถือครองไว้ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือส่วนที่เกินกว่าปริมาณในสัญญาให้ถือตามราคาขายโดยทั่วไป กิจการอาจต้องบันทึกประมาณการหนีสินจากปริมาณสินค้าคงเหลือตามสัญญาขายที่แน่นอนส่วนที่เกินปริมาณสินค้าคงเหลือที่ถือไว้หรือที่เกิดจากสัญญาซื้อที่แน่นอนของกิจการ ประมาณการหนีสินดังกล่าวให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนีสิน หนีสินที่อาจจะเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจจะเกิดขึ้น
32. กิจการต้องไม่ปรับมูลค่าวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นที่ถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าให้ลดต่ำกว่าราคาทุน ถ้าสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตจากวัตถุดิบหรือวัสดุอื่นคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุน อย่างไรก็ตาม เมื่อการที่ราคาวัตถุดิบลดลงเป็นข้อบ่งชี้ว่า ต้นทุนของสินค้าสำเร็จรูปนั้นสูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ กิจการต้องปรับลดมูลค่าวัตถุดิบให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่ได้รับ ในสถานการณ์เช่นนี้ ต้นทุนเปลี่ยนแปลงของวัตถุดิบอาจจะเป็นมูลค่าที่ดีที่สุดในการกำหนดมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
33. กิจการต้องประเมินมูลค่าสุทธิที่จะได้รับใหม่ในแต่ละรอบระยะเวลาถัดไป เมื่อสถานการณ์ที่ทำให้มีการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ต่ำกว่าราคาทุนหมดไป หรือเมื่อมีหลักฐานที่ชัดเจนว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ ให้กิจการบันทึกกลับรายการ ปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ (ได้ไม่เกินจำนวนของมูลค่าที่ปรับลดเดิม) เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีใหม่แสดงมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ปรับปรุงใหม่แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ตัวอย่างของกรณีนี้ เช่น การที่สินค้าคงเหลือรายการหนึ่งยกมาในงวดบัญชีถัดมาด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับเนื่องจากราคาขายลดลง และยังไม่ได้ขายออกไปแต่ต่อมาราคาขายได้เพิ่มขึ้น

การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

34. เมื่อมีการขายสินค้าคงเหลือออกไป มูลค่าตามบัญชีของสินค้านั้นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่มีการรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ รวมทั้งผลขาดทุนทั้งหมดที่เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้องรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่มีการกลับรายการดังกล่าว

35. สินค้าบางส่วนอาจถูกป็นส่วนไปยังบัญชีสินทรัพย์อื่น เช่น สินค้าที่ใช้เป็นส่วนประกอบของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ที่สร้างขึ้นเอง สินค้าคงเหลือที่ป็นส่วนไปยังสินทรัพย์ประเภทอื่นในลักษณะนี้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

36. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน
- 36.1 นโยบายการบัญชีที่ใช้ในการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ และวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน
 - 36.2 มูลค่าตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือและมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการ
 - 36.3 มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
 - 36.4 มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น
 - 36.5 มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้นตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 34
 - 36.6 มูลค่าการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ซึ่งกิจการรับรู้โดยนำไปหักจากมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 34
 - 36.7 เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้มีการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าตามย่อหน้าที่ 34
 - 36.8 มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน
37. ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่จำแนกตามประเภทของสินค้าตลอดจนการเปลี่ยนแปลงสินค้าคงเหลือประเภทดังกล่าวที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยทั่วไปสินค้าคงเหลือจะถูกจัดประเภทเป็นสินค้าที่มีไว้เพื่อขาย สินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบและวัสดุการผลิตสำหรับสินค้าคงเหลือของผู้ให้บริการ อาจแสดงเป็นงานระหว่างทำ
38. มูลค่าสินค้าคงเหลือที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด ซึ่งโดยส่วนใหญ่หมายถึงต้นทุนขาย ประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของสินค้าที่ขายไป และค่าใช้จ่ายในการผลิตที่ไม่จัดสรรและต้นทุนการผลิต ส่วนที่สูญเสียเกินปกติ ในบางสถานการณ์กิจการอาจมีเหตุผลในการรวมต้นทุนอื่นๆ เข้าไปด้วย เช่น ต้นทุนในการจัดจำหน่ายสินค้า
39. บางกิจการรายงานกำไรหรือขาดทุนในรูปแบบที่มีผลให้จำนวนที่เปิดเผยแตกต่างไปจากต้นทุนของสินค้าที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด ภายใต้รูปแบบนี้กิจการจะนำเสนอการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายโดยจำแนกตามลักษณะค่าใช้จ่าย ในกรณีนี้ กิจการจะเปิดเผยต้นทุนที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับวัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลือง ต้นทุนแรงงาน และต้นทุนอื่นพร้อมกับมูลค่าการเปลี่ยนแปลงสุทธิของสินค้าคงเหลือสำหรับงวดนั้น

วันถือปฏิบัติ

40. มาตรฐานการบัญชีนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชี

41. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินค้าคงเหลือ
42. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

งบกระแสเงินสด

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 7: Statement of Cash Flows (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-3
ประโยชน์ของข้อมูลกระแสเงินสด	4-5
คำนิยาม	6-9
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	7-9
การนำเสนองบกระแสเงินสด	10-17
กิจกรรมดำเนินงาน	13-15
กิจกรรมลงทุน	16
กิจกรรมจัดหาเงิน	17
การแสดงกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน	18-20
การแสดงกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงิน	21
การแสดงกระแสเงินสดด้วยยอดสุทธิ	22-24
กระแสเงินสดที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	25-28
ดอกเบี้ยและเงินปันผล	31-34
ภาษีเงินได้	35-36
เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการร่วมค้า	37-38
การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย และธุรกิจอื่น	39-42ข
รายการที่มีใช้เงินสด	43-44
องค์ประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	45-47
การเปิดเผยอื่น	48-52
วันถือปฏิบัติ	53-55
ภาคผนวก	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 55 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบกระแสเงินสด

วัตถุประสงค์

ข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดของกิจการมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และความต้องการใช้กระแสเงินสดของกิจการ ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน จะต้องมีการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ระยะเวลาและความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าว

วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ คือ เพื่อเป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในอดีตของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดของกิจการ ผ่านทางงบกระแสเงินสดซึ่งจำแนกกระแสเงินสดในระหว่างงวดเป็นเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน

ขอบเขต

1. กิจการต้องจัดทำงบกระแสเงินสดให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และต้องแสดงงบกระแสเงินสดเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินของกิจการที่นำเสนอในแต่ละงวด
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบกระแสเงินสด
3. ผู้ใช้งบการเงินของกิจการย่อมสนใจว่ากิจการก่อให้เกิดและใช้เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดอย่างไร โดยไม่ขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจกรรมของกิจการ และไม่ขึ้นอยู่กับว่าเงินสดจะถือเป็นสินค้าของกิจการหรือไม่ ซึ่งอาจเป็นกรณีของสถาบันการเงิน กิจการย่อมต้องการเงินสดด้วยเหตุผลที่เหมือนกัน อย่างไรก็ตาม กิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการอาจแตกต่างกันไป นั่นคือ กิจการต้องการเงินสดเพื่อใช้ในการดำเนินงาน เพื่อชำระภาระผูกพัน และเพื่อจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้ลงทุน ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ทุกกิจการต้องนำเสนองบกระแสเงินสด

ประโยชน์ของข้อมูลกระแสเงินสด

- งบกระแสเงินสดเมื่อใช้ประกอบกับส่วนที่เหลือของงบการเงิน จะให้ข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ โครงสร้างทางการเงินของกิจการ (ซึ่งรวมถึงสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้) และความสามารถของกิจการในการจัดการเกี่ยวกับจำนวนเงินและระยะเวลาของกระแสเงินสดเพื่อปรับให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์และโอกาส ข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดให้ประโยชน์ในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด และทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปสร้างแบบจำลองเพื่อประเมินและเปรียบเทียบมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการที่ต่างกัน รวมทั้งช่วยเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของผลการดำเนินงานที่นำเสนอโดยกิจการที่แตกต่างกันได้ เนื่องจากได้ตัดผลกระทบที่เกิดจากการใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันออกไปแล้ว
- ข้อมูลในอดีตของกระแสเงินสด มักใช้เป็นตัวบ่งชี้ถึงจำนวนเงิน ระยะเวลา และความแน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคต นอกจากนี้ยังเป็นประโยชน์ในการใช้ตรวจสอบความถูกต้องของการประเมินกระแสเงินสดในอนาคตที่ได้จัดทำในอดีต และใช้ตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการทำกำไร และกระแสเงินสดสุทธิ และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา

คำนิยาม

- คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้

เงินสด	ประกอบด้วย	เงินสดในมือและเงินฝากธนาคารที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม
รายการเทียบเท่าเงินสด	หมายถึง	เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูง ซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้ และมีความเสี่ยงที่ไม่มีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า
กระแสเงินสด	หมายถึง	การเข้าและออกของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
กิจกรรมดำเนินงาน	หมายถึง	กิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ และกิจกรรมอื่นที่มีใช้กิจกรรมลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน
กิจกรรมลงทุน	หมายถึง	การได้มาและจำหน่ายสินทรัพย์ระยะยาวและเงินลงทุนอื่น ซึ่งไม่รวมอยู่ในรายการเทียบเท่าเงินสด
กิจกรรมจัดหาเงิน	หมายถึง	กิจกรรมที่มีผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในขนาดและองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้นและส่วนของการกู้ยืมของกิจการ

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

7. รายการเทียบเท่าเงินสด เป็นรายการที่กิจการถือไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการจ่ายชำระภาระผูกพันระยะสั้นมากกว่าเพื่อการลงทุนหรือเพื่อวัตถุประสงค์อื่น เงินลงทุนที่จะถือได้ว่าเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดจะต้องพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้ และต้องมีความเสี่ยงที่ไม่มีความสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า ดังนั้น โดยปกติเงินลงทุนจะถือเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดได้ก็ต่อเมื่อเงินลงทุนนั้นมีวันครบกำหนดในระยะสั้น กล่าวคือ 3 เดือน หรือน้อยกว่านับจากวันที่ได้มา เงินลงทุนในหุ้นที่ไม่ถือเป็นการเทียบเท่าเงินสด เว้นแต่โดยเนื้อหาสาระแล้วเงินลงทุนนั้นเป็นรายการเทียบเท่าเงินสด เช่น ในกรณีของหุ้นบุริมสิทธิที่ซื้อเมื่อหุ้นนั้นใกล้วันครบกำหนด และมีการระบุวันที่ไถ่ถอนไว้อย่างแน่ชัด
8. เงินกู้ยืมจากธนาคาร ตามปกติจะพิจารณาว่าเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน แต่สำหรับในบางประเทศ เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารที่มีลักษณะจ่ายคืนเมื่อทวงถาม ถือเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารเงินสดของกิจการ ในกรณีเช่นนี้ เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารจะถือเป็นองค์ประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ซึ่งสอดคล้องกับธนาคารในลักษณะนี้จะเห็นได้จากการที่ยอดคงเหลือในบัญชีเงินฝากธนาคารมักเปลี่ยนแปลงผันผวนจากยอดบวกเป็นยอดเงินเบิกเกินบัญชี
9. กระแสเงินสดไม่รวมการเคลื่อนไหวของรายการที่ประกอบกันขึ้นเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด เนื่องจากองค์ประกอบดังกล่าวเป็นส่วนของการบริหารเงินสดของกิจการมากกว่าเป็นส่วนของกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงิน การบริหารเงินสดรวมถึงการนำเงินสดส่วนเกินไปลงทุนในรายการเทียบเท่าเงินสด

การนำเสนองบกระแสเงินสด

10. งบกระแสเงินสดต้องแสดงกระแสเงินสดในระหว่างงวด โดยจำแนกเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน
11. กิจการต้องเสนอกระแสเงินสดของกิจการที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงินในลักษณะที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนมากที่สุด การจำแนกตามกิจกรรมจะให้ข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบของกิจกรรมเหล่านั้นที่มีต่อฐานะการเงินของกิจการ และจำนวนเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดของกิจการได้ ข้อมูลนี้ยังอาจใช้เพื่อประเมินความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมเหล่านั้นได้ด้วย
12. รายการค้ารายการหนึ่งอาจรวมกระแสเงินสดจากหลายกิจกรรมที่จัดประเภทแตกต่างกันได้ เช่น เมื่อเงินสดที่ใช้ในการจ่ายชำระเงินกู้ที่รวมทั้งดอกเบี้ยและเงินต้น ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยอาจจัดเป็นกิจกรรมดำเนินงาน และส่วนที่เป็นเงินต้นจัดเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน

กิจกรรมดำเนินงาน

13. จำนวนเงินของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงานจะเป็นข้อบ่งชี้ที่สำคัญที่แสดงถึงความสามารถในการดำเนินงานของกิจการในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เพียงพอเพื่อจ่ายชำระเงินกู้ยืม เพื่อการดำเนินงานของกิจการ เพื่อจ่ายเงินปันผล และเพื่อการลงทุนใหม่ๆ โดยไม่ต้องพึ่งพาการจัดหาเงินจากแหล่งเงินภายนอก ข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบแต่ละรายการของกระแสเงินสดจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นในอดีตจะเป็นประโยชน์เมื่อพิจารณาประกอบกับข้อมูลอื่นในการพยากรณ์กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานในอนาคต
14. กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานจะเกิดจากกิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ ดังนั้นโดยทั่วไปจะเป็นผลมาจากรายการต่างๆ และเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นในการคำนวณกำไรหรือขาดทุน ตัวอย่างของกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน คือ
 - 14.1 เงินสดรับจากการขายสินค้าและการให้บริการ
 - 14.2 เงินสดรับจากรายได้ค่าสิทธิ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า และรายได้อื่น
 - 14.3 เงินสดจ่ายผู้ขายสำหรับสินค้าและบริการ
 - 14.4 เงินสดจ่ายแก่พนักงานและจ่ายแทนพนักงาน
 - 14.5 เงินสดรับและจ่ายของกิจการประกันภัย สำหรับค่าเบี้ยประกันและค่าเรียกร้อง ค่ารายปี และผลประโยชน์อื่นตามกรมธรรม์
 - 14.6 เงินสดจ่ายหรือได้รับคืนค่าภาษีเงินได้ ยกเว้นหากรายการดังกล่าวสามารถระบุเจาะจงได้กับกิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงิน
 - 14.7 เงินสดรับและจ่ายจากสัญญาที่ถือไว้เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค่ารายการบางรายการ เช่น การขายโรงงาน อาจทำให้เกิดผลกำไรหรือขาดทุนซึ่งจะรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้กระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน อย่างไรก็ตาม เงินสดจ่ายเพื่อผลิตหรือเพื่อซื้อสินทรัพย์ซึ่งถือไว้เพื่อให้ผู้อื่นเช่า และต่อมาถือไว้ เพื่อขายตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 68ก ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน เงินสดรับจากค่าเช่าและการขายสินทรัพย์ในเวลาต่อมา ถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานเช่นเดียวกัน
15. กิจการอาจถือหลักทรัพย์และเงินให้กู้ยืมเพื่อซื้อขายหรือเพื่อค่า ในกรณีเช่นนั้น หลักทรัพย์เหล่านั้นจะมีลักษณะคล้ายกับสินค้าคงเหลือที่ซื้อมาเพื่อขายต่อ ดังนั้น กระแสเงินสดที่เกิดจากการซื้อและขายหลักทรัพย์เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค่าจะจัดเป็นกิจกรรมดำเนินงาน ในทำนองเดียวกัน เงินสดจ่ายล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมโดยสถาบันการเงิน ตามปกติจะจัดเป็นกิจกรรมดำเนินงานเนื่องจากเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ

กิจกรรมลงทุน

16. การเปิดเผยข้อมูลของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมลงทุนแยกต่างหากมีความสำคัญ เนื่องจากกระแสเงินสดดังกล่าวแสดงให้เห็นรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรต่างๆ ที่จะก่อให้เกิดรายได้และกระแสเงินสดในอนาคต ตัวอย่างของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมลงทุน คือ
- 16.1 เงินสดที่จ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและสินทรัพย์ระยะยาวอื่น รายจ่ายดังกล่าวให้รวมถึงเงินสดจ่ายที่เป็นต้นทุนในการพัฒนาสินทรัพย์ และเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่กิจการสร้างขึ้นเอง
 - 16.2 เงินสดรับจากการขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสินทรัพย์ระยะยาวอื่น
 - 16.3 เงินสดที่จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการอื่น และส่วนได้เสียในการร่วมค้า (นอกเหนือจากเงินสดที่จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งตราสารที่จัดเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดหรือที่ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค้า)
 - 16.4 เงินสดรับจากการขายตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการอื่น และส่วนได้เสียในการร่วมค้า (นอกเหนือจากเงินสดรับจากการขายตราสารที่จัดเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดหรือที่ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค้า)
 - 16.5 เงินสดจ่ายล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมแก่บุคคลอื่น (นอกเหนือจากเงินจ่ายล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมโดยสถาบันการเงิน)
 - 16.6 เงินสดรับชำระคืนจากเงินจ่ายล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมแก่บุคคลอื่น (นอกเหนือจากเงินจ่ายล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมโดยสถาบันการเงิน)
 - 16.7 เงินสดที่จ่ายเพื่อซื้อสัญญาฟิวเจอร์และสัญญาฟอว์เวด สัญญาให้สิทธิเลือก และสัญญาแลกเปลี่ยน ยกเว้นเมื่อสัญญาดังกล่าวนั้นถือไว้เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค้า หรือเป็นการจ่ายที่จัดเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน
 - 16.8 เงินสดรับจากการขายสัญญาฟิวเจอร์และสัญญาฟอว์เวด สัญญาให้สิทธิเลือก และสัญญาแลกเปลี่ยน ยกเว้นเมื่อสัญญาดังกล่าวนั้นถือไว้เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค้า หรือเป็นการรับที่จัดเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน

ในกรณีที่สัญญานำไปใช้เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงของรายการที่สามารถระบุได้ กระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาดังกล่าวให้จัดประเภทในลักษณะเดียวกับกระแสเงินสดของรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง

กิจกรรมจัดหาเงิน

17. การเปิดเผยข้อมูลของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงินแยกต่างหากมีความสำคัญ เนื่องจากจะเป็นประโยชน์ในการคาดคะเนสิทธิเรียกร้องในกระแสเงินสดในอนาคตจากผู้ให้เงินทุนแก่กิจการ ตัวอย่างของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน คือ
- 17.1 เงินสดรับจากการออกหุ้นหรือตราสารทุนอื่น
 - 17.2 เงินสดที่จ่ายให้กับผู้เป็นเจ้าของเพื่อซื้อหรือไถ่ถอนหุ้นของกิจการนั้น

- 17.3 เงินสดรับจากการออกหุ้นกู้ เงินกู้ยืม ตั๋วเงิน พันธบัตร การจำนอง และเงินกู้ยืมระยะสั้นหรือระยะยาวอื่น
- 17.4 เงินสดที่จ่ายชำระเงินกู้ยืม
- 17.5 เงินสดที่ผู้เช่าจ่ายเพื่อลดจำนวนหนี้สินซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าที่มีลักษณะเป็นสัญญาเช่าการเงิน

การแสดงผลเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

- 18. กิจการต้องแสดงผลเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานโดยใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 18.1 วิธีทางตรง ซึ่งแสดงผลเงินสดรับและเงินสดจ่ายตามลักษณะของรายการหลักที่สำคัญ
 - 18.2 วิธีทางอ้อม ซึ่งแสดงด้วยยอดกำไรหรือขาดทุนปรับปรุงด้วยผลกระทบของรายการที่ไม่เกี่ยวกับเงินสด รายการค้างรับ หรือค้างจ่ายของเงินสดรับหรือเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในอดีตหรือในอนาคต และรายการรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับแสดงผลเงินสดจากการลงทุนหรือการจัดหาเงิน
- 19. กิจการควรแสดงผลเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานโดยใช้วิธีทางตรง เนื่องจากเป็นวิธีที่ให้ข้อมูลที่อาจเป็นประโยชน์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะไม่ได้รับหากใช้วิธีทางอ้อม ภายใต้วิธีทางตรง ข้อมูลของรายการหลักต่าง ๆ ของเงินสดรับและเงินสดจ่ายอาจทราบได้จาก
 - 19.1 การบันทึกรายการบัญชีของกิจการ หรือ
 - 19.2 โดยการปรับปรุงรายการขาย ต้นทุนขาย (รายได้ดอกเบี้ยและรายได้ที่มีลักษณะเดียวกัน และดอกเบี้ยจ่ายและค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเดียวกันของสถาบันการเงิน) และรายการอื่นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ สำหรับ
 - 19.2.1 การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงาน
 - 19.2.2 รายการอื่นที่ไม่กระทบเงินสด และ
 - 19.2.3 รายการอื่นซึ่งผลกระทบของเงินสดถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงิน
- 20. ภายใต้วิธีทางอ้อม กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานหาได้จากการปรับปรุงกำไรหรือขาดทุนด้วยผลกระทบของ
 - 20.1 การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงาน
 - 20.2 รายการที่ไม่กระทบเงินสด เช่น ค่าเสื่อมราคา ประมาณการหนี้สิน ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ผลกำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ และกำไรที่ยังไม่ได้รับจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน และ

20.3 รายการอื่นทั้งหมด ซึ่งผลกระทบของเงินสดถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงิน

อีกวิธีหนึ่งก็คือ กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานอาจแสดงโดยวิธีทางอ้อมด้วยการแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายตามที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้ และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงาน

การแสดงผลเงินสดจากกิจกรรมลงทุนและกิจการจัดหาเงิน

21. กิจการต้องแยกแสดงเงินสดรับและเงินสดจ่ายตามลักษณะรายการที่สำคัญที่เกิดจากกิจกรรมลงทุนและกิจการจัดหาเงิน เว้นแต่เป็นกระแสเงินสดตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 22 และ 24 ให้แสดงด้วยยอดสุทธิ

การแสดงผลเงินสดด้วยยอดสุทธิ

22. กระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน หรือกิจการจัดหาเงินต่อไปนี้ อาจแสดงด้วยยอดสุทธิของ

22.1 เงินสดรับและจ่ายแทนลูกค้า หากกระแสเงินสดสะท้อนถึงกิจกรรมของลูกค้ามากกว่ากิจกรรมของกิจการ และ

22.2 เงินสดรับและจ่ายของรายการที่หมุนเร็ว จำนวนเงินมาก และครบกำหนดอายุในช่วงเวลาสั้น

23. ตัวอย่างของเงินสดรับและจ่ายที่กล่าวตามย่อหน้าที่ 22.1 ได้แก่

23.1 การรับเงินฝาก และการจ่ายเงินฝากที่ต้องจ่ายเงินเมื่อทวงถามของธนาคาร

23.2 กองทุนที่ถือไว้เพื่อลูกค้าโดยกิจการลงทุน

23.3 ค่าเช่าที่จัดเก็บแทน และจ่ายไปยังเจ้าของอสังหาริมทรัพย์

ตัวอย่างของเงินสดรับและจ่ายที่กล่าวตามย่อหน้าที่ 22.2 ได้แก่ เงินตรงที่จ่ายไปเพื่อและการจ่ายเงินของ

23.4 เงินต้นอันเกี่ยวข้องกับลูกค้าบัตรเครดิต

23.5 การซื้อและขายเงินลงทุน

23.6 เงินกู้ยืมระยะสั้นอื่น เช่น รายการที่ครบกำหนดภายใน 3 เดือนหรือน้อยกว่า

24. กระแสเงินสดที่เกิดจากแต่ละกิจกรรมต่อไปนี้ของสถาบันการเงิน อาจแสดงด้วยยอดสุทธิของ

24.1 เงินสดรับและจ่ายสำหรับรายการรับเงินฝากและรายการจ่ายเงินฝากที่ระบุวันครบกำหนดไว้แน่นอน

24.2 การนำเงินไปฝากและการถอนเงินฝากจากสถาบันการเงินอื่น และ

24.3 เงินสดจ่ายล่วงหน้าเพื่อลูกค้าและเงินให้กู้ยืมแก่ลูกค้า และการจ่ายเงินล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมดังกล่าว

กระแสเงินสดที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

25. กระแสเงินสดจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกเป็นสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนระหว่างสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เกิดกระแสเงินสด
26. กระแสเงินสดของบริษัทย่อยในต่างประเทศต้องแปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เกิดกระแสเงินสด
27. กระแสเงินสดที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศให้แสดงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งอนุญาตให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยนที่แท้จริง ตัวอย่างเช่น อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของช่วงเวลาหนึ่งอาจนำมาใช้บันทึกรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือแปลงค่ากระแสเงินสดของบริษัทย่อยในต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่อนุญาตให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในการแปลงค่ากระแสเงินสดของบริษัทย่อยในต่างประเทศ
28. ผลกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศไม่ถือเป็นกระแสเงินสด อย่างไรก็ตาม ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนของเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสดที่ถืออยู่หรือถึงกำหนดชำระด้วยสกุลเงินต่างประเทศจะแสดงในงบกระแสเงินสดเพื่อเป็นการกระทบยอดของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด เงินจำนวนนี้ให้แสดงแยกต่างหากจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน และรวมถึงผลต่าง (ถ้ามี) หากกระแสเงินสดดังกล่าวแสดงในอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด
29. (ย่อหน้านั้นไม่ใช่)
30. (ย่อหน้านั้นไม่ใช่)

ดอกเบี้ยและเงินปันผล

31. กิจการต้องเปิดเผยกระแสเงินสดรับ และกระแสเงินสดจ่ายสำหรับดอกเบี้ยและเงินปันผลแยกเป็นรายการต่างหาก และต้องจัดประเภทแต่ละรายการเข้าเป็นกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงินในแต่ละงวดโดยสม่ำเสมอ

32. จำนวนเงินของดอกเบี้ยที่จ่ายทั้งหมดในระหว่างงวดจะต้องถูกเปิดเผยในงบกระแสเงินสด ไม่ว่าจะรายการดังกล่าวได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน หรือตั้งขึ้นเป็นทุนของสินทรัพย์ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
33. ดอกเบี้ยจ่าย ดอกเบี้ยรับ และเงินปันผลรับ มักจัดเป็นกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของสถาบันการเงิน อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีข้อยุติในการจัดประเภทของกระแสเงินสดจากรายการดังกล่าวสำหรับกิจการประเภทอื่น ดอกเบี้ยจ่าย ดอกเบี้ยรับ และเงินปันผลรับ อาจจัดเป็นกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน เนื่องจากเป็นรายการที่นำมาคำนวณกำไรหรือขาดทุน หรืออีกวิธีหนึ่งเห็นว่าดอกเบี้ยจ่าย และดอกเบี้ยรับและเงินปันผลรับ อาจจัดเป็นกระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน และกระแสเงินสดจากการลงทุน ตามลำดับ เนื่องจากรายการดังกล่าวเป็นต้นทุนของการจัดหาทรัพยากรทางการเงิน หรือเป็นผลตอบแทนจากการลงทุน
34. เงินปันผลจ่ายอาจจัดเป็นกระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน เนื่องจากเป็นต้นทุนของการจัดหาทรัพยากรทางการเงิน อีกวิธีหนึ่งเห็นว่า เงินปันผลจ่ายอาจจัดเป็นองค์ประกอบหนึ่งของกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน ทั้งนี้ เพื่อช่วยผู้ใช้งบการเงินในการพิจารณาความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินปันผลจากกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน

ภาษีเงินได้

35. กระแสเงินสดจากภาษีเงินได้จะต้องได้รับการเปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหาก และต้องจัดประเภทเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน ยกเว้นในกรณีที่ระบุโดยเจาะจงได้ว่าเป็นกิจกรรมจัดหาเงินและกิจกรรมลงทุน
36. ภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากรายการที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่จัดประเภทเป็นกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงินในงบกระแสเงินสด ในขณะที่ค่าใช้จ่ายภาษีอาจระบุได้โดยทันทีว่าเป็นกิจกรรมลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน แต่กระแสเงินสดของภาษีที่เกี่ยวข้องมักไม่สามารถระบุโดยเจาะจงได้ในทางปฏิบัติ และอาจเกิดขึ้นต่างงวดกับกระแสเงินสดของรายการอ้างอิง ดังนั้น ภาษีที่จ่ายมักจัดเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่สามารถระบุได้ในทางปฏิบัติว่ากระแสเงินสดของภาษีเป็นของรายการที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่จัดเป็นกิจกรรมลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน กระแสเงินสดของภาษีดังกล่าวจะถูกจัดประเภทเป็นกิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงินตามความเหมาะสม หากมีการปันส่วนกระแสเงินสดของภาษีไปสู่กิจกรรมมากกว่าหนึ่งประเภท ให้เปิดเผยค่าภาษีจ่ายทั้งจำนวนด้วย

เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการร่วมค้า

37. เมื่อมีการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือบริษัทย่อยโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หรือวิธีราคาทุน ผู้ลงทุนจะจำกัดการแสดงรายการในงบกระแสเงินสด โดยแสดงกระแสเงินสดระหว่างกิจการกับกิจการผู้ถูกลงทุนเท่านั้น เช่น รายการเงินปันผลและเงินล่วงหน้า

38. กิจการที่แสดงส่วนได้เสียในกิจการที่มีการควบคุมร่วม (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า) โดยใช้วิธีการจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วนจะนำเฉพาะส่วนแบ่งของกระแสเงินสดที่ตนมีส่วนร่วมในการควบคุมเท่านั้นไปแสดงรวมในงบกระแสเงินสดรวม สำหรับกิจการที่แสดงส่วนได้เสียในเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียจะนำกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนในกิจการที่มีการควบคุมร่วม การจ่ายเงินปัน และการจ่ายหรือการรับอื่นที่เกิดขึ้นระหว่างตนกับกิจการที่มีการควบคุมร่วม รวมแสดงไว้ในงบกระแสเงินสดของตน

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย และธุรกิจอื่น

39. ยอดรวมของกระแสเงินสดที่เกิดจากการได้มาซึ่งและการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย หรือธุรกิจอื่นต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากและจัดเป็นกิจกรรมลงทุน
40. กิจการต้องเปิดเผยรายการที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งและการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย หรือธุรกิจอื่นที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดด้วยจำนวนรวม ดังนี้
- 40.1 ยอดรวมของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่จ่ายหรือรับ
 - 40.2 สัดส่วนของสิ่งตอบแทนซึ่งประกอบด้วยเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
 - 40.3 จำนวนเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่นที่ได้รับการควบคุมมาหรือที่สูญเสียการควบคุมไป และ
 - 40.4 จำนวนของสินทรัพย์และหนี้สินนอกเหนือจากเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่นที่ได้รับการควบคุมมาหรือสูญเสียการควบคุมไป โดยสรุปแยกตามประเภทหลัก
41. การแยกแสดงผลกระทบของกระแสเงินสดอันเกิดจากการได้มาซึ่งหรือการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่นเป็นรายการหนึ่งต่างหาก พร้อมกับแยกเปิดเผยจำนวนของสินทรัพย์และหนี้สินที่ซื้อหรือจำหน่าย เป็นการช่วยให้เห็นถึงความแตกต่างของกระแสเงินสดเหล่านั้นกับกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงินอื่น ผลกระทบของกระแสเงินสดที่เกิดจากการสูญเสียการควบคุมไม่ให้นำไปแสดงหักจากผลกระทบของกระแสเงินสดที่เกิดจากการได้มาซึ่งการควบคุม
42. ยอดรวมของเงินสดที่จ่ายไปหรือได้รับเป็นสิ่งตอบแทนอันเนื่องมาจากการได้มาซึ่งหรือการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่นให้แสดงในงบกระแสเงินสดสุทธิจากเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่ได้มาหรือจ่ายไป ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของรายการ เหตุการณ์ หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานะแวดล้อมดังกล่าว
- 42ก. กระแสเงินสดที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ได้มีผลทำให้สูญเสียการควบคุมไป จะต้องจัดประเภทเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

- 42ข. การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ได้มีผลทำให้สูญเสียการควบคุม เช่น การซื้อหรือขายตราสารทุนของบริษัทย่อยโดยบริษัทใหญ่ในภายหลัง ซึ่งถือเป็นรายการในส่วนของผู้ถือหุ้น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ) ดังนั้น กระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจะถูกจัดประเภทในทิศทางเดียวกันกับรายการที่มีกับผู้เป็นเจ้าของรายการอื่น ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 17

รายการที่มีใช้เงินสด

43. รายการลงทุนและรายการจัดหาเงินที่มีได้มีการใช้เงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดต้องไม่นำมารวมในงบกระแสเงินสด รายการดังกล่าวต้องเปิดเผยไว้ในส่วนอื่นของงบการเงินเพื่อให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่เกี่ยวกับกิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงินเหล่านั้น
44. กิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงินหลายกิจกรรมไม่มีผลกระทบต่อกระแสเงินสดปัจจุบัน แม้ว่ากิจกรรมดังกล่าวจะมีผลกระทบต่อโครงสร้างทุนและสินทรัพย์ของกิจการ ดังนั้นการไม่นำรายการที่มีใช้เงินสดมารวมในงบกระแสเงินสดเป็นการสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของงบกระแสเงินสด เนื่องจากรายการเหล่านั้นไม่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดในงวดปัจจุบัน ตัวอย่างของรายการที่มีใช้เงินสดได้แก่
- 44.1 การซื้อสินทรัพย์ ทั้งโดยการก่อหนี้สินโดยตรงหรือโดยการทำสัญญาเช่าที่เป็นสัญญาเช่าการเงิน
 - 44.2 การซื้อกิจการโดยการออกหุ้นทุน
 - 44.3 การแปลงหนี้เป็นทุน

องค์ประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

45. กิจการต้องแสดงองค์ประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และต้องแสดงการกระทบยอดของจำนวนที่แสดงในงบกระแสเงินสดกับรายการเทียบเท่าตามที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน
46. เนื่องจากกิจการมีวิธีปฏิบัติในการบริหารเงินและมีข้อตกลงกับธนาคารที่แตกต่างกันไปทั่วโลก และเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอของงบการเงิน ให้กิจการเปิดเผยนโยบายที่ใช้ในการพิจารณาส่วนประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
47. ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายที่ใช้ในการพิจารณาส่วนประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งเดิมเคยจัดเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มเงินลงทุนของกิจการ จะต้องรายงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

การเปิดเผยอื่น

48. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีนัยสำคัญที่ถือโดยกิจการ แต่ไม่อาจนำไปใช้โดยกลุ่มบริษัท โดยให้มีคำชี้แจงของฝ่ายบริหารประกอบด้วย
49. มีหลายสถานการณ์ที่เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่ถือโดยกิจการไม่อาจนำไปใช้โดยกลุ่มบริษัทได้ ตัวอย่างเช่น เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่ถือโดยบริษัทย่อยที่ดำเนินงานอยู่ในประเทศที่มีการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา หรือมีข้อจำกัดทางกฎหมายอื่น ซึ่งทำให้บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยอื่นไม่สามารถนำเงินที่มีอยู่นั้นไปใช้ตามปกติได้
50. ข้อมูลเพิ่มเติมอาจเกี่ยวข้องกับผู้ใช้บการเงินในการทำความเข้าใจฐานะการเงินและสภาพคล่องของกิจการ การเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ พร้อมกับคำชี้แจงของฝ่ายบริหารเป็นสิ่งที่สนับสนุน และอาจรวมถึง
 - 50.1 จำนวนเงินที่ยังมิได้เบิกใช้ของวงเงินสินเชื่อที่อาจนำมาใช้เพื่อกิจกรรมดำเนินงานในอนาคต และเพื่อชำระภาระผูกพันในส่วนทุน พร้อมทั้งแจ้งให้ทราบถึงข้อจำกัดใดๆ ที่มีต่อการใช้วงเงินสินเชื่อดังกล่าว
 - 50.2 จำนวนรวมของกระแสเงินสดจากแต่ละกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน ที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในการร่วมค้าที่เสนอรายงานตามวิธีงบการเงินรวมตามสัดส่วน
 - 50.3 จำนวนรวมของกระแสเงินสดที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของความสามารถในการดำเนินงานซึ่งแตกต่างหากจากกระแสเงินสดที่ต้องมีเพื่อคงไว้ซึ่งความสามารถในการดำเนินงานตามปกติ
 - 50.4 จำนวนกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงินของแต่ละส่วนงานที่เสนอรายงาน (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
51. การแยกเปิดเผยกระแสเงินสดที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของความสามารถในการดำเนินงาน และกระแสเงินสดที่ต้องการเพื่อดำรงไว้ซึ่งความสามารถในการดำเนินงานเป็นสิ่งที่ เป็นประโยชน์ในการทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถพิจารณาได้ว่ากิจการมีการลงทุนอย่างเพียงพอเพื่อดำรงไว้ซึ่งความสามารถในการดำเนินงานหรือไม่ กิจการที่มีได้มีการลงทุนอย่างเพียงพอเพื่อดำรงไว้ซึ่งความสามารถในการดำเนินงาน แต่ลงทุนเพียงเพื่อรักษาสภาพคล่องในปัจจุบันและการจ่ายคืนแก่ผู้เป็นเจ้าของเท่านั้น อาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสามารถในการทำกำไรในอนาคต
52. การเปิดเผยกระแสเงินสดจำแนกตามส่วนงานจะทำให้ผู้ใช้บการเงินมีความเข้าใจที่ดีขึ้นในความสัมพันธ์ระหว่างกระแสเงินสดของธุรกิจโดยรวม กับกระแสเงินสดของส่วนที่เป็นองค์ประกอบ รวมถึงความสามารถในการนำไปใช้ และความหลากหลายของกระแสเงินสดที่จำแนกตามส่วนงาน

วันถือปฏิบัติ

53. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป
54. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้แก้ไขย่อหน้าที่ 39 ถึง 42 และเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 42ก และ 42ข กิจการต้องถือปฏิบัติ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) มาใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ การเปลี่ยนแปลง ดังกล่าวจะต้องถูกนำมาปฏิบัติก่อนวันถือปฏิบัติด้วย การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ต้องนำไปใช้โดยมีผลย้อนหลัง
55. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ภาคผนวก ก

งบกระแสเงินสดสำหรับกิจการที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน

ภาคผนวกนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7

- (1) ตัวอย่างนี้แสดงเฉพาะจำนวนเงินของงวดปัจจุบันเท่านั้น แต่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้แสดงจำนวนเงินของงวดก่อนเป็นตัวเลขเปรียบเทียบด้วย
- (2) ข้อมูลในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงินได้ให้ไว้เพื่อแสดงให้เห็นว่า งบกระแสเงินสดตามวิธีทางตรงและวิธีทางอ้อมมีที่มาอย่างไร ทั้งนี้ ทั้งงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงินมิได้แสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
- (3) ข้อมูลเพิ่มเติมต่อไปนี้ เกี่ยวข้องในการจัดทำงบกระแสเงินสด
 - หุ้นทั้งหมดของบริษัทอยู่ถูกซื้อมาในราคา 590 บาท มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ซื้อและหนี้สินที่รับภาระมา มีดังนี้

หน่วย : บาท

สินค้าคงเหลือ	100
ลูกหนี้	100
เงินสด	40
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	650
เจ้าหนี้การค้า	100
หนี้สินระยะยาว	200

- บริษัทได้รับเงิน 250 บาท จากการออกหุ้นทุน และอีก 250 บาท จากการกู้ยืมเงินระยะยาว
- มีดอกเบียจ่ายจำนวน 400 บาท โดย 170 บาท จ่ายไปในช่วงงวด อีก 100 บาท เกี่ยวข้องกับดอกเบียจ่ายของงวดก่อนที่จ่ายในช่วงงวด
- จ่ายเงินปันผลไป 1,200 บาท
- ภาษีเงินได้ค้างจ่ายต้นงวดและสิ้นงวดเท่ากับ 1,000 บาท และ 400 บาท ตามลำดับในช่วงงวดภาษีเงินได้เพิ่มขึ้น 200 บาท ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของเงินปันผลรับมีจำนวน 100 บาท
- ในช่วงงวด กลุ่มบริษัทได้ซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งมีราคาทุนรวม 1,250 บาท ซึ่ง 900 บาท เป็นการซื้อโดยการทำสัญญาเช่าการเงิน และอีก 350 บาท จ่ายชำระเป็นเงินสด
- ขายอาคารที่มีราคาทุนเดิม 80 บาท และมีค่าเสื่อมราคาสะสม 60 บาท ไปในราคา 20 บาท
- ลูกหนี้ ณ วันสิ้นปี 25X2 รวมดอกเบียค้างรับ 100 บาท

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับงวดสิ้นสุด 25X2 ปรากฏดังนี้

หน่วย : บาท

ขาย	30,650
ต้นทุนขาย	(26,000)
กำไรขั้นต้น	4,650
ค่าเสื่อมราคา	(450)
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการขาย	(910)
ดอกเบี้ยจ่าย	(400)
รายได้จากการลงทุน	500
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	(40)
กำไรก่อนภาษี	3,350
ภาษีเงินได้	(300)
กำไร	<u>3,050</u>

งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันสิ้นสุดงวด 25X2

	<u>25X2</u>	<u>25X1</u>
สินทรัพย์		
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	230	160
ลูกหนี้	1,900	1,200
สินค้าคงเหลือ	1,000	1,950
กลุ่มเงินลงทุน	2,500	2,500
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – ในราคาทุน	3,730	1,910
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(1,450)	(1,060)
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – สุทธิ	<u>2,280</u>	<u>850</u>
รวมสินทรัพย์	<u>7,910</u>	<u>6,660</u>
หนี้สิน		
เจ้าหนี้การค้า	250	1,890
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	230	100
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	400	1,000
หนี้สินระยะยาว	<u>2,300</u>	<u>1,040</u>
รวมหนี้สิน	<u>3,180</u>	<u>4,030</u>
ส่วนของผู้ถือหุ้น		
หุ้นทุน	1,500	1,250
กำไรสะสม	<u>3,230</u>	<u>1,380</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>4,730</u>	<u>2,630</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>7,910</u>	<u>6,660</u>

งบกระแสเงินสดตามวิธีทางตรง (ย่อหน้าที่ 18.1)

หน่วย : บาท

25X2

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

เงินสดรับจากลูกค้า	30,150	
เงินสดจ่ายแก่เจ้าหนี้การค้าและลูกจ้าง	(27,600)	
เงินสดรับจากการดำเนินงาน	2,550	
จ่ายดอกเบี้ย	(270)	
จ่ายภาษีเงินได้	(900)	
<i>เงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน</i>		1,380

กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน

ซื้อบริษัทย่อย-สุทธิจากเงินสดที่ได้มา (หมายเหตุ ก)	(550)	
ซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หมายเหตุ ข)	(350)	
เงินรับจากการขายอุปกรณ์	20	
ดอกเบี้ยรับ	200	
เงินปันผลรับ	<u>200</u>	
<i>เงินสดสุทธิใช้ไปในกิจกรรมลงทุน</i>		(480)

กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

เงินรับจากการออกหุ้นทุน	250	
เงินรับจากการกู้ยืมระยะยาว	250	
จ่ายชำระหนี้สัญญาเช่าการเงิน	(90)	
จ่ายเงินปันผล * ⁽ⁿ⁾	(1,200)	
<i>เงินสดสุทธิใช้ไปในกิจกรรมจัดหาเงิน</i>		(790)

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้นสุทธิ 110

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นงวด (หมายเหตุ ค) 120

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นงวด (หมายเหตุ ค) 230

* ⁽ⁿ⁾ รายการนี้อาจแสดงเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

งบกระแสเงินสดตามวิธีทางอ้อม (ตามย่อหน้าที่ 18.2)

หน่วย : บาท

25X2

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

กำไรก่อนภาษี	3,350	
ปรับปรุงด้วย :		
ค่าเสื่อมราคา	450	
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	40	
รายได้จากเงินลงทุน	(500)	
ดอกเบียจ่าย	400	
	<u>3,740</u>	
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นเพิ่มขึ้น	(500)	
สินค้าคงเหลือลดลง	1,050	
เจ้าหนี้การค้าลดลง	<u>(1,740)</u>	
เงินสดรับจากการดำเนินงาน	2,550	
จ่ายดอกเบี้ย	(270)	
จ่ายภาษีเงินได้	<u>(900)</u>	
เงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน		1,380
กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน		
ซื้อบริษัทย่อย-สุทธิจากเงินสดที่ได้มา (หมายเหตุ ก)	(550)	
ซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หมายเหตุ ข)	(350)	
เงินรับจากการขายอุปกรณ์	20	
ดอกเบียรับ	200	
เงินปันผลรับ	<u>200</u>	
เงินสดสุทธิใช้ไปในกิจกรรมลงทุน		(480)
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน		
เงินรับจากการออกหุ้นทุน	250	
เงินรับจากการกู้ยืมระยะยาว	250	
จ่ายชำระหนี้สัญญาเช่าการเงิน	(90)	
จ่ายเงินปันผล * ⁽ⁿ⁾	<u>(1,200)</u>	
เงินสดสุทธิใช้ไปในกิจกรรมจัดหาเงิน		(790)
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้นสุทธิ		110
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นงวด (หมายเหตุ ค)		<u>120</u>
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นงวด (หมายเหตุ ค)		<u>230</u>
* ⁽ⁿ⁾ รายการนี้อาจแสดงเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน		

หมายเหตุประกอบงบกระแสเงินสด (ทั้งวิธีทางตรงและทางอ้อม)

ก. การได้มาซึ่งการควบคุมในบริษัทย่อย

ในระหว่างงวด กลุ่มของบริษัทได้เข้าควบคุมบริษัทย่อย มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ซื้อและหนี้สินที่รับภาระมา ปรากฏดังนี้

	หน่วย : บาท
เงินสด	40
สินค้าคงเหลือ	100
ลูกหนี้	100
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	650
เจ้าหนี้การค้า	(100)
หนี้สินระยะยาว	<u>(200)</u>
รวมราคาซื้อที่จ่ายเป็นเงินสด	590
หัก เงินสดของบริษัทย่อยที่ซื้อ	<u>(40)</u>
เงินสดจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม – สุทธิจากเงินสดที่ได้มา	<u>550</u>

ข. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ในระหว่างงวด กลุ่มบริษัทได้ซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งมีราคาทุนรวม 1,250 บาท ซึ่ง 900 บาท เป็นการซื้อโดยการทำสัญญาเช่าการเงิน และอีก 350 บาท จ่ายชำระเป็นเงินสด

ค. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดประกอบด้วยเงินสดในมือและยอดคงเหลือในธนาคาร และเงินลงทุนในตราสารในตลาดเงิน เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่รวมอยู่ในงบกระแสเงินสดประกอบด้วยรายการในงบแสดงฐานะการเงิน ดังนี้

	หน่วย : บาท	
	<u>25X2</u>	<u>25X1</u>
เงินสดในมือและยอดคงเหลือในธนาคาร	40	25
เงินลงทุนระยะสั้น	190	135
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดตามที่เคยรายงานไว้	230	160
ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยน	—	<u>(40)</u>
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดตามที่ปรับปรุงใหม่	<u>230</u>	<u>120</u>

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นงวดรวมยอดเงินฝากในธนาคารของบริษัทย่อยจำนวน 100 บาท ซึ่งเป็นจำนวนที่ไม่อาจส่งมายังบริษัทใหญ่ได้โดยอิสระ เนื่องจากมีข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนเงินตรา กลุ่มบริษัทมีวงเงินสินเชื่อที่ยังมิได้เบิกใช้เป็นเงิน 2,000 บาท ในจำนวนนี้ 700 บาท จะเบิกใช้ได้เฉพาะการขยายงานในอนาคตเท่านั้น

ง. ข้อมูลเกี่ยวกับส่วนงาน

	หน่วย : บาท		
	ส่วนงาน ก	ส่วนงาน ข	รวม
กระแสเงินสดจาก :			
กิจกรรมดำเนินงาน	1,520	(140)	1,380
กิจกรรมลงทุน	(640)	160	(480)
กิจกรรมจัดหาเงิน	<u>(570)</u>	<u>(220)</u>	<u>(790)</u>
	<u>310</u>	<u>(200)</u>	<u>110</u>

ทางเลือกในการแสดงรายการ (วิธีทางอ้อม)

งบกระแสเงินสดตามวิธีทางอ้อม กำไรจากการดำเนินงานก่อนการเปลี่ยนแปลงในเงินทุนหมุนเวียน บางครั้งอาจแสดงดังนี้

	หน่วย : บาท	
รายได้ไม่รวมรายได้จากเงินลงทุน	30,650	
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานไม่รวมค่าเสื่อมราคา	<u>(26,910)</u>	
กำไรจากการดำเนินงานก่อนการเปลี่ยนแปลงในเงินทุนหมุนเวียน		<u>3,740</u>

ภาคผนวก ข

งบกระแสเงินสดสำหรับสถาบันการเงิน

ภาคผนวกนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น ซึ่งไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

- (1) ตัวอย่างนี้แสดงเฉพาะจำนวนเงินของงวดปัจจุบันเท่านั้น แต่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้แสดงจำนวนเงินของงวดก่อนเป็นตัวเลขเปรียบเทียบด้วย
- (2) ตัวอย่างนี้แสดงโดยใช้วิธีทางตรง

หน่วย : บาท

25X2

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

ดอกเบี้ยและค่านายหน้ารับ	28,447
ดอกเบี้ยจ่าย	(23,463)
ลูกหนี้เงินกู้ตัดจำหน่ายได้รับคืน	237
เงินสดจ่ายแก่ลูกจ้างและเจ้าหน้าที่การค้า	(997)
	4,224

(เพิ่ม) ลดในสินทรัพย์ดำเนินงาน

เงินทุนระยะสั้น	(650)
เงินฝากที่รักษาไว้ตามข้อกำหนดของกฎหมาย	234
ลูกหนี้เงินกู้ยืม	(288)
ลูกหนี้บัตรเครดิตเพิ่มขึ้นสุทธิ	(360)
หลักทรัพย์ที่เปลี่ยนมือได้ระยะสั้นอื่น	(120)

เพิ่ม (ลด) ในหนี้สินดำเนินงาน

เงินรับฝากจากลูกค้า	600
บัตรเครดิตที่เปลี่ยนมือได้	(200)
เงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานก่อนภาษีเงินได้	3,440
ภาษีเงินได้จ่าย	(100)

เงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน 3,340

กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน

ขายบริษัทย่อย	50
เงินปันผลรับ	200
ดอกเบี้ยรับ	300
เงินรับจากการขายหลักทรัพย์เพื่อการลงทุน	1,200
ซื้อหลักทรัพย์เพื่อการลงทุน	(600)
ซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	(500)

เงินสดสุทธิจากกิจกรรมลงทุน		650
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน		
ออกหุ้นทุน	1,000	
บริษัทย่อยออกหุ้นบุริมสิทธิ	800	
จ่ายคืนเงินกู้ยืมระยะยาว	(200)	
เงินกู้ยืมอื่นลดลงสุทธิ	(1,000)	
เงินปันผลจ่าย	<u>(400)</u>	
เงินสดสุทธิจากกิจกรรมจัดหาเงิน		200
ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด		600
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้นสุทธิ		4,790
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นงวด		<u>4,050</u>
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นงวด		<u>8,840</u>

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ซึ่งเป็น การแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1- บทนำ18
วัตถุประสงค์	1-2
ขอบเขต	3-4
คำนิยาม	5-6
นโยบายการบัญชี	7-31
การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี	7-12
ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี	13
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	14-31
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	19-27
การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	22
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	23-27
การเปิดเผยข้อมูล	28-31
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	32-40
การเปิดเผยข้อมูล	39-40
ข้อผิดพลาด	41-49
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้	43-48
การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน	49
กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง และไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ	50-53
วันที่ถือปฏิบัติ	54
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	55-56
แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 56 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี

บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งได้นำความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ ตลอดจนคำวิพากษ์วิจารณ์ของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้อง ประกอบการพิจารณาแก้ไขปรับปรุง ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดและจำกัดแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ความซ้ำซ้อน และความไม่สอดคล้องกันที่ปรากฏในมาตรฐานการบัญชีฉบับปัจจุบัน และเพื่อให้เป็นแนวทางที่สามารถปฏิบัติร่วมกันได้ รวมถึงก่อให้เกิดการพัฒนาในด้านอื่น

บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์หลักที่สำคัญดังนี้

- 3.1 เพื่อยกเลิกทางเลือกที่อาจปฏิบัติได้ สำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจ และการปรับย้อนหลังในการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน
- 3.2 เพื่อยกเลิกแนวคิดเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่สำคัญ
- 3.3 เพื่ออธิบายลำดับขั้นตอนของแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจน สำหรับให้ฝ่ายบริหารใช้อ้างอิงและใช้พิจารณาในการเลือกนโยบายการบัญชีในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีหรือการตีความมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องนั้น ๆ
- 3.4 เพื่อระบุถึงการละเว้นการแสดงรายการหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญ และอธิบายถึงวิธีการประยุกต์แนวคิดของความเป็นสาระสำคัญในการใช้นโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด
- 3.5 (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 4. นอกเหนือจากข้อกำหนดที่กล่าวข้างต้นคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมิได้นำข้อกำหนดอื่นในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาพิจารณาหรือปรับปรุงแก้ไขใหม่

การเปลี่ยนแปลงจากข้อกำหนดเดิม

บทนำ 5. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากข้อกำหนดเดิมในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีดังนี้

การเลือกนโยบายการบัญชี

บทนำ 6. ข้อกำหนดในการเลือกและใช้นโยบายการบัญชีในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้ย้ายมาเป็นข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยปรับลำดับขั้นตอนของแนวทางปฏิบัติสำหรับกรณีที่ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องอ้างอิงและพิจารณาเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินเฉพาะเรื่องนั้นๆ

ความมีสาระสำคัญ

บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการละเว้นการแสดงรายการหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญ โดยกำหนดเงื่อนไขดังต่อไปนี้

7.1 กิจการไม่จำเป็นต้องใช้นโยบายการบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี หากผลกระทบของการใช้นโยบายดังกล่าวไม่มีสาระสำคัญ ซึ่งจะสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน เกี่ยวกับข้อกำหนดของการเปิดเผยข้อมูลในมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดว่ากิจการ ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเมื่อข้อมูลดังกล่าวไม่มีสาระสำคัญ

7.2 งบการเงินจะไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี หากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ

7.3 ข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงวดก่อน จะต้องแก้ไขด้วยวิธีปรับย้อนหลังในงบการเงินสำหรับงวดแรกหลังจากค้นพบข้อผิดพลาดดังกล่าว

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจและการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้วิธีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่เป็นไปโดยความสมัครใจ และกำหนดให้ใช้วิธีการปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

บทนำ 9. จากการยกเลิกแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติได้ดังกล่าว ข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนแสดงเสมือนว่าได้ปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีใหม่มาโดยตลอดและข้อผิดพลาดในงวดก่อนไม่เคยเกิดขึ้น

การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังคงให้มีเงื่อนไขเกี่ยวกับ “การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” สำหรับการยกเว้นการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้รวมคำนิยามของ “การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” และแนวปฏิบัติในการตีความไว้ด้วย

บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กล่าวถึงกรณีที่ไม่สามารถคำนวณผลกระทบสะสม ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน สำหรับ

11.1 การใช้นโยบายการบัญชีใหม่กับทุกงวดที่ผ่านมา หรือ

11.2 ข้อผิดพลาดในทุกงวดที่ผ่านมา

กิจการเปลี่ยนแปลงข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนหนึ่งได้ใช้นโยบายการบัญชีใหม่มาโดยตลอดหรือได้มีการแก้ไขข้อผิดพลาด โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้

ข้อผิดพลาดที่สำคัญ

บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ตัดหลักการของข้อผิดพลาดที่สำคัญและข้อแตกต่างระหว่างข้อผิดพลาดที่สำคัญกับข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอื่น และได้กำหนดคำนิยามของข้อผิดพลาดในงวดก่อนไว้ด้วย

การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กิจการกำลังจะนำมาถือปฏิบัติเมื่อกิจการเริ่มนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่มาปฏิบัติก่อนการบังคับใช้ นอกจากนี้ยังกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบหรือประมาณการผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงินของงวดบัญชีที่มีการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ไปปฏิบัติ

บทนำ 14. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลอย่างละเอียดของจำนวนเงินของรายการปรับปรุงบัญชีที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน โดยให้เปิดเผยสำหรับรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบรวมทั้งกำไรต่อหุ้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดหากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น

การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

บทนำ 15. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการนำเสนอกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดได้ย้ายไปกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

บทนำ 16. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

- บทนำ 17. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กล่าวถึงคำนิยามของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
- บทนำ 18. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กล่าวถึงข้อยกเว้นในการรวมผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีที่มีต่อกำไรหรือขาดทุน โดยกล่าวว่าการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่ทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินเพิ่มขึ้นหรือมีผลต่อรายการในส่วนของผู้เป็นเจ้าของ ให้กิจการรับรู้ผลกระทบดังกล่าวในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของผู้เจ้าของที่เกี่ยวข้องในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี รวมถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด เพื่อให้งบการเงินของกิจการมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ และเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดต่างๆ ของกิจการเดียวกัน และเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้ดียิ่งขึ้น
2. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน สำหรับข้อกำหนดในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ยกเว้นข้อกำหนดสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

ขอบเขต

3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติเมื่อมีการเลือกและนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติ และการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน
4. กิจการต้องบันทึกและเปิดเผยผลกระทบทางภาษีที่เกิดจากการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน และจากการปรับย้อนหลังเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

คำนิยาม

5. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้

นโยบายการบัญชี	หมายถึง	หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติที่เฉพาะที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน
การเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชี	หมายถึง	การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพัน ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น

<p>มาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผลจากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติมจากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด</p> <p>มาตรฐานการบัญชีและการตีความที่กำหนดโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีซึ่งประกอบด้วย</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน 2) มาตรฐานการบัญชี 3) การตีความมาตรฐานการบัญชีและการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
<p>การละเว้นการแสดง รายการหรือการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ที่เป็นสาระสำคัญ</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การไม่แสดงรายการหรือการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงถือว่ามีสาระสำคัญหากรายการแต่ละรายการหรือทุกรายการโดยรวมมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของการละเว้นการแสดงรายการหรือการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งพิจารณาภายใต้สถานการณ์แวดล้อม ทั้งนี้ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาอาจเป็นขนาดหรือลักษณะของรายการหรือทั้งสองปัจจัยก็ได้</p>
<p>ข้อผิดพลาดในงวดก่อน</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของกิจการในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม อันเกิดจากความลุ่มหลง การใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือหรือการใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในทางที่ผิด ซึ่งข้อมูลดังกล่าว</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) มีอยู่ในงบการเงินของงวดก่อนที่ได้รับ การอนุมัติให้เผยแพร่ 2) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่า สามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำ และการแสดงรายการในงบการเงิน <p>ข้อผิดพลาดในการนำนโยบายการบัญชีมาใช้ ดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการ</p>

<p>การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>บัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต</p> <p>การเริ่มใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นเสมือนหนึ่งได้ใช้นโยบายการบัญชีในเรื่องนั้นมาโดยตลอด</p>
<p>การปรับงบการเงินย้อนหลัง</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การแก้ไขการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงินขององค์ประกอบของงบการเงินงวดก่อนเสมือนหนึ่งข้อผิดพลาดในงวดก่อน ไม่เคยเกิดขึ้น</p>
<p>การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การที่กิจการไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดหลังจากที่ได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลทุกประการแล้ว เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะถือว่ากิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงิน งวดก่อนหรือไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดได้ ถ้าเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้</p>

- 1) กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือปรับงบการเงินย้อนหลังได้
- 2) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ข้อสมมติที่เกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในช่วงเวลาดังกล่าว
- 3) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ประมาณการที่สำคัญและเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการเหล่านั้นซึ่ง
 - 3.1) ให้หลักฐานเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่รับรู้ วัดมูลค่า หรือเปิดเผยข้อมูล
 - 3.2) ควร มีอยู่ ณ วันที่อนุมัติให้ออกงบการเงินของงวดก่อนจากข้อมูลอื่น

การเปลี่ยนแปลงที่เป็นต้นไป หมายถึง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยที่เป็นการ

- 1) ใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นหลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
- 2) รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง

6. ในการประเมินการละเว้นการแสดงผลหรือการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงว่ามีผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินและมีสาระสำคัญหรือไม่นั้นต้องพิจารณาจากลักษณะ ของผู้ใช้งบการเงิน แม้บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินระบุในย่อหน้าที่ 25 ว่า “มีข้อสมมติว่าผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับธุรกิจ กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี รวมทั้งมีความตั้งใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูล” ดังนั้น การประเมินความมีสาระสำคัญจึงต้อง พิจารณาว่าผู้ใช้งบการเงินที่มีคุณสมบัติดังกล่าวจะได้รับผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ อย่างไร

นโยบายการบัญชี

การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

7. เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ ปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับเรื่องนั้น
8. มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐาน การบัญชีได้สรุปว่ามีผลทำให้งบการเงินแสดงผลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและนำเชื่อถือ เกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติ กับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นการไม่เหมาะสมที่จะจัดทำงบการเงินที่ไม่เป็นไป ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินถึงแม้ผลกระทบนั้น จะไม่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสด
9. มาตรฐานการรายงานทางการเงินใช้เป็นแนวทางสำหรับกิจการในการนำไปปรับใช้ตามความ ต้องการ แนวทางปฏิบัติดังกล่าวทั้งหมดได้มีการระบุว่าเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทาง

การเงินหรือไม่ แนวทางปฏิบัติเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินถือเป็นข้อบังคับ ส่วนแนวทางปฏิบัติที่ไม่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่ถือเป็นข้อบังคับ สำหรับงบการเงิน

10. ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยเฉพาะสำหรับรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินมีลักษณะดังต่อไปนี้

10.1 มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

10.2 มีความน่าเชื่อถือ โดยทำให้งบการเงินของกิจการ

10.2.1 แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการอย่างเที่ยงธรรม

10.2.2 สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นโดยไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมาย

10.2.3 ความเป็นกลาง กล่าวคือปราศจากความลำเอียง

10.2.4 จัดทำขึ้นตามหลักความระมัดระวัง

10.2.5 มีความครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ

11. การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ 10 ฝ่ายบริหารต้องอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับต่อไปนี้

11.1 ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องและเกี่ยวข้องกัน

11.2 คำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และแนวคิดการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี

12. การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ 10 ฝ่ายบริหารอาจพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ใช้แนวคิดคล้ายกันกับแม่บทการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี วรรณกรรมทางการบัญชี และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับในอุตสาหกรรม โดยต้องไม่ขัดแย้งกับแหล่งอ้างอิงตาม ย่อหน้าที่ 11

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

13. กิจการต้องเลือกใช้และนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ กิจการต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

14. กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้
 - 14.1 เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
 - 14.2 ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ
15. ผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการที่จะเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อระบุถึงแนวโน้มของฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ ดังนั้น กิจการจึงต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวดบัญชีและจากงวดหนึ่งไปยังงวดถัดไป เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 14
16. กรณีต่อไปนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
 - 16.1 การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน
 - 16.2 การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ
17. การเริ่มนำนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาที่ดีที่สุดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว มากกว่าที่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
18. ย่อหน้าที่ 19-31 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 17

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

19. ยกเว้นกรณีที่กิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินสำหรับงวดบัญชีก่อนได้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23
 - 19.1 กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว
 - 19.2 หากกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีอันเป็นผลจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติ แต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นไม่ได้กำหนด

วิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงหรือกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความ
สมัครใจ กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น

20. ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ยังไม่เริ่มประกาศใช้มาถือปฏิบัติก่อนมีผลบังคับใช้ ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามความสมัครใจ
21. ในกรณีที่ไม่มีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินเฉพาะสำหรับรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารอาจปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 12 ซึ่งอนุญาตให้นำนโยบายการบัญชีจากประกาศที่ออกล่าสุด ของหน่วยงานอื่นที่ใช้แนวคิดคล้ายกันกับแม่บทการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ หากภายหลังมีการแก้ไขประกาศดังกล่าวและกิจการเลือกที่จะเปลี่ยนนโยบายการบัญชี กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวและเปิดเผยว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ

การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

22. ยกเว้นกรณีที่กิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23 เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีซึ่งต้องปรับย้อนหลังตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 19.1 หรือ 19.2 กิจการต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในส่วนของผู้ถือหุ้นที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ โดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง

23. เมื่อกิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังตามย่อหน้าที่ 19.1 หรือ 19.2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าว มีผลให้กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่กิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้
24. หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดใดงวดหนึ่ง หรือหลายงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบได้ กิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่ มาถือปฏิบัติกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน โดยกิจการต้องปรับยอดยกมาต้นงวดของแต่ละองค์ประกอบในส่วนของผู้ถือหุ้นที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงวดบัญชีนั้น
25. หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีปัจจุบัน จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ กิจการต้องปรับปรุง

ข้อมูลเปรียบเทียบ เพื่อแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันที เป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้

26. หากกิจการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง กิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบถึงงวดในอดีตที่ไกลที่สุดที่สามารถทำได้ การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนจะไม่สามารถทำได้ เว้นแต่กิจการสามารถระบุผลกระทบสะสมของยอดคงเหลือยกมาและยอดคงเหลือยกไปในงบแสดงฐานะการเงินของงวดบัญชีนั้น จำนวนเงินของรายการปรับปรุงสำหรับงวดบัญชีก่อน ๆ จะนำมาปรับกับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของรายการที่เป็นองค์ประกอบในส่วนของเจ้าของที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ซึ่งโดยปกติจะเป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวด อย่างไรก็ตาม รายการปรับปรุงอาจนำมาปรับกับองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนของผู้ถือหุ้นได้ (เช่น เพื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน) ข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชีก่อน เช่น สรุปข้อมูลการเงินในอดีตจะได้รับการปรับปรุงไปถึงงวดในอดีตที่ไกลที่สุดเท่าที่จะทำได้เช่นเดียวกัน
27. หากกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อน ๆ ได้ เนื่องจากไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมต่องวดก่อน ๆ จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 25 กิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติตามวิธีเปลี่ยนทันที เป็นต้นไปนับตั้งแต่งวดล่าสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ดังนั้น กิจการจึงไม่ต้องคำนึงถึงส่วนของรายการปรับปรุงสะสมต่อสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกิดขึ้นก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้กิจการสามารถเปลี่ยนนโยบายการบัญชีแม้ว่ากิจการจะไม่สามารถใช้นโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงกับงวดบัญชีก่อน ๆ ในทางปฏิบัติได้ ย่อหน้าที่ 50-53 ได้กำหนดแนวปฏิบัติเมื่อกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม

การเปิดเผยข้อมูล

28. เมื่อกิจการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดบัญชีก่อน หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของการปรับปรุงผลกระทบนั้นหรือหากผลกระทบนั้นมีผลต่องวดบัญชีในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 28.1 ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่นำมาถือปฏิบัติ
 - 28.2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง
 - 28.3 ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
 - 28.4 คำอธิบายเกี่ยวกับข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง
 - 28.5 ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีผลกระทบในงวดต่อไป

- 28.6 สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อ
- 28.6.1 รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ
- 28.6.2 กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดหากกิจการต้องปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น
- 28.7 จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ
- 28.8 หากกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 19.1 และ 19.2 สำหรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวด หรืองวดก่อน งวดที่มีการนำเสนองบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของ เงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเริ่มเมื่อใดและ อย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้

29. หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชี ปัจจุบัน หรืองวดบัญชีก่อน ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชีนั้น ๆ เว้นแต่จะไม่สามารถ ทำได้ในทางปฏิบัติที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรืออาจมีผลกระทบต่องวดบัญชี ในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- 29.1 ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
- 29.2 เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้อง กับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร
- 29.3 สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หาก สามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อ
- 29.3.1 รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ และ
- 29.3.2 กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดหากกิจการต้องปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น
- 29.4 จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอหากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ และ
- 29.5 หากกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงิน งวดก่อน ๆ หรืองวดใดงวดหนึ่งก่อนงบการเงินงวดที่นำเสนอได้ กิจการต้องเปิดเผย สถานการณ์ที่นำไปสู่ การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าการ เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้เริ่มเมื่อใดและอย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

30. เมื่อกิจการยังไม่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่ประกาศใช้แล้ว แต่ยังไม่มียผลบังคับใช้มาถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยทุกข้อดังต่อไปนี้
- 30.1 ข้อเท็จจริงที่กิจการยังไม่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ
 - 30.2 ข้อมูลที่ทราบหรือข้อมูลที่ประมาณได้อย่างสมเหตุสมผลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบที่เป็นไปได้ของการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่มาถือปฏิบัติ ต่องบการเงินของกิจการในงวดที่เริ่มนำมาตราฐานดังกล่าวมาถือปฏิบัติ
31. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 30 ให้กิจการพิจารณาเปิดเผย
- 31.1 ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่ยังไม่นำมาถือปฏิบัติ
 - 31.2 ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่กำลังจะเกิดขึ้น
 - 31.3 วันที่ที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลบังคับใช้
 - 31.4 วันที่ที่กิจการคาดว่าจะนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาเริ่มถือปฏิบัติ
 - 31.5 ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 31.5.1 คำอธิบายถึงผลกระทบต่องบการเงินของกิจการที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการเริ่มนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติ
 - 31.5.2 หากไม่ทราบหรือไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผล ให้ระบุข้อเท็จจริงดังกล่าว

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

32. เนื่องจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจ ดังนั้น กิจการอาจไม่สามารถวัดมูลค่ารายการหลายรายการในงบการเงินได้อย่างแม่นยำ การประมาณการดังกล่าวต้องกระทำโดยอาศัยดุลยพินิจซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุดที่น่าเชื่อถือที่มีอยู่ ตัวอย่างของรายการบัญชีที่ทำให้กิจการต้องใช้การประมาณการ ได้แก่
- 32.1 หนี้สงสัยจะสูญ
 - 32.2 สินค้าล้าสมัย
 - 32.3 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน
 - 32.4 อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือรูปแบบของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า และ
 - 32.5 ภาวะผูกพันจากการรับประกัน
33. การประมาณการอย่างสมเหตุสมผลเป็นส่วนสำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ทำให้งบการเงินสูญเสียความน่าเชื่อถือ

34. กิจกรรมอาจต้องทบทวนการประมาณการที่มีอยู่เดิมหากสถานการณ์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประมาณการได้เปลี่ยนแปลงไป หรือกิจกรรมได้รับข้อมูลใหม่หรือมีประสบการณ์เพิ่มเติมจากเดิม รายการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการไม่เกี่ยวกับงบการเงินงวดก่อนและไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด
35. การเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดมูลค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ในกรณีที่เป็นการยากที่จะแยกความแตกต่างว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ให้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
36. นอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 37 กิจกรรมต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีในกำไรหรือขาดทุนตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 36.1 สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าวเพียงงวดเดียว
- 36.2 สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อ ๆ ไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าว
37. หากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทำให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์หนี้สิน หรือรายการในส่วนของเจ้าของ กิจกรรมต้องรับรู้โดยการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สินหรือรายการในส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น
38. การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึง การนำการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการค่า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีอาจมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนของงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงเพียงงวดเดียว หรืออาจมีผลต่อกำไรหรือขาดทุนของทั้งงวดบัญชี ที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดบัญชีต่อไป ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สงสัยจะสูญจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเพียงงวดเดียว จึงรับรู้ในงวดบัญชีปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุใช้งานของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่าจะมีผลกระทบต่อทั้งงวดบัญชีปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดบัญชีในอนาคต แต่ละงวดตามอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ ทั้งสองกรณี กิจกรรมต้องรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีปัจจุบัน ส่วนผลกระทบ (ถ้ามี) ที่มีต่องวดบัญชีต่อไปจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกี่ยวข้องในอนาคต

การเปิดเผยข้อมูล

39. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่องบการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้
40. หากกิจการไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคตเนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดบัญชีในอนาคตได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

ข้อผิดพลาด

41. ข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูลหรือการเปิดเผยองค์ประกอบของงบการเงิน งบการเงินถือว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีหากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญหรือมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เกิดขึ้นอย่างจงใจเพื่อให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ กิจการอาจพบข้อผิดพลาดของงวดปัจจุบันและแก้ไขทันทีที่งบการเงินได้รับการอนุมัติเผยแพร่ อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งกิจการอาจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดปัจจุบันในงวดบัญชีถัดไปและข้อผิดพลาดเหล่านี้จะถูกแก้ไขโดยปรับงบการเงินที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบในงบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไป (ดูย่อหน้าที่ 42-47)
42. ยกเว้นข้อจำกัดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 43 กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อนโดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย
 - 42.1 ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ
 - 42.2 หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้

43. กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนโดยการปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้
44. หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)

45. หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดบัญชีปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มีต้องการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
46. การแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดบัญชีก่อนจะไม่รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนของงวดบัญชีที่พบข้อผิดพลาด กิจการต้องปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนที่นำเสนอ รวมทั้งข้อมูลทางการเงินในอดีตโดยสรุป โดยปรับย้อนหลังให้ไกลที่สุดเท่าที่จะทำได้ในทางปฏิบัติ
47. หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของข้อผิดพลาด (เช่น การนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง) ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน ๆ ทุกงวด ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 45 กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปโดยปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงผลกระทบสะสมที่ต้องปรับปรุงกับสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นในส่วนที่เกิดก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดแนวปฏิบัติในกรณีที่กิจการไม่สามารถแก้ไขข้อผิดพลาดสำหรับงบการเงินงวดก่อน ๆ ได้ไว้ในย่อหน้าที่ 50-53
48. การแก้ไขข้อผิดพลาดแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยการประมาณการทางบัญชี มีลักษณะเป็นการประมาณการที่อาจต้องมีการทบทวนเมื่อกิจการได้รับข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้จากผลของรายการที่มีความไม่แน่นอนไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

49. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 42 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 49.1 ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงบการเงินงวดก่อน
 - 49.2 สำหรับงบการเงินของงวดบัญชีก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงเท่าที่สามารถปฏิบัติได้
 - 49.2.1 รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ
 - 49.2.2 กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดหากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น
 - 49.3 จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ
 - 49.4 หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงบการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งได้ กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่ากิจการแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังและกรณีที่ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ

50. ในบางสถานการณ์ เป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะปรับปรุงข้อมูลสำหรับงวดก่อน ๆ ที่แสดงเปรียบเทียบเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบกับงบการเงินงวดปัจจุบันได้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจไม่ได้จัดเก็บข้อมูลในงวดก่อน ๆ ในลักษณะที่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ (รวมถึงในย่อหน้าที่ 51-53 เกี่ยวกับการเปลี่ยนต้นที่เป็นต้นไปกับงวดบัญชีก่อน ๆ) หรือไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนได้ และอาจเป็นไปไม่ได้ที่กิจการจะปฏิบัติตามโดยรวบรวมข้อมูลขึ้นมาใหม่
51. บ่อยครั้งที่กิจการจำเป็นต้องอาศัยการประมาณการในการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับองค์ประกอบของงบการเงินที่รับรู้หรือเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับรายการค้า เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่น การประมาณการต้องอาศัยดุลยพินิจ และอาจจัดทำขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุล การประมาณการอาจทำได้ยากสำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือ การปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนเนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านไปนานขึ้นหลังจากรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่ได้รับผลกระทบเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อน ยังคงเหมือนกับการประมาณการสำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนยังคงเหมือนกับวัตถุประสงค์ของการประมาณการที่ทำในงวดปัจจุบัน เพื่อให้สะท้อนถึงรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้น
52. ดังนั้น ในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน กิจการต้องจำแนกข้อมูลซึ่ง
- 52.1 ให้หลักฐานถึงกรณีแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่รายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นได้เกิดขึ้น และ
- 52.2 ข้อมูลที่ควรมีอยู่ ณ วันที่งบการเงินสำหรับงวดก่อนได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่
- จากข้อมูลอื่น สำหรับประมาณการบางประเภทอาจเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะแยกข้อมูลข้างต้น (เช่น การประมาณมูลค่ายุติธรรมที่ไม่ได้อิงจากราคาที่ทำได้หรือข้อมูลที่ทำได้) เมื่อการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับงบการเงินย้อนหลังต้องอาศัยการประมาณการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลดังกล่าว ให้ถือว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ย้อนหลังหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
53. กิจการต้องไม่ใช่ข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ หรือในการแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน ไม่ว่าจะเป็นการตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับความตั้งใจของผู้บริหารในงวดก่อนหรือประมาณจำนวนเงินที่รับรู้ วัตถุประสงค์หรือเปิดเผยในงวดก่อน ตัวอย่างเช่น หากกิจการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินที่เคยจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือจนครบกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

(เมื่อมีการประกาศใช้) กรณีดังกล่าวไม่ได้เป็นการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์การวัดมูลค่าสำหรับงวดบัญชีนั้น หากฝ่ายบริหารของกิจการได้ตัดสินใจที่จะไม่ถือสินทรัพย์ดังกล่าวจนครบกำหนดในเวลาต่อมา ในกรณีนี้กิจการไม่สามารถเปลี่ยนประเภทของสินทรัพย์ทางการเงินในงบการเงินงวดก่อนที่ได้จัดเงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนที่ถือจนครบกำหนดได้ นอกจากนี้สำหรับกรณีการปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดในการคำนวณหนี้สินสำหรับการลาป่วยของพนักงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) จำนวนเงินของหนี้สินที่บันทึกไม่ได้คำนึงถึงการระบอบของไข้หวัดใหญ่ ซึ่งเป็นเหตุการณ์ไม่ปกติที่เกิดขึ้นในงวดต่อมา หลังจากที่ย้อนมติให้ออกงบการเงินของงวดก่อนแล้วการปรับข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนที่ ต้องอาศัยประมาณการที่มีนัยสำคัญ ไม่ทำให้การปรับปรุงหรือการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบขาดความน่าเชื่อถือ

วันถือปฏิบัติ

54. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

55. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
56. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

แนวทางปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

แนวทางปฏิบัตินี้ใช้ประกอบกับมาตรฐานการบัญชี แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8

ตัวอย่างที่ 1 การปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับข้อผิดพลาด

- 1.1 ในระหว่างปี 25X2 บริษัท เบต้า จำกัด พบว่ามีบางผลิตภัณฑ์ที่ได้ทำการขายในปี 25X1 แล้ว แต่ยังบันทึกเป็นสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 เป็นจำนวน 6,500 บาท
- 1.2 บริษัท เบต้า จำกัด ได้บันทึกบัญชีสำหรับปี 25X2 โดยบันทึกขายจำนวน 104,000 บาท ต้นทุนขายจำนวน 86,500 บาท (ซึ่งรวมข้อผิดพลาดสำหรับสินค้าคงเหลือต้นงวดจำนวน 6,500 บาท) และภาษีเงินได้จำนวน 5,250 บาท
- 1.3 ในปี 25X1 บริษัท เบต้า จำกัด ได้รายงานไว้ดังนี้

	บาท
ขาย	73,500
ต้นทุนขาย	(53,500)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	20,000
ภาษีเงินได้	(6,000)
กำไร	14,000

- 1.4 ปี 25X1 บริษัทมีกำไรสะสมต้นงวดจำนวน 20,000 บาท และมีกำไรสะสมปลายงวดจำนวน 34,000 บาท
- 1.5 อัตราภาษีเงินได้ของบริษัท เบต้า จำกัด เท่ากับร้อยละ 30 สำหรับปี 25X2 และ 25X1 และไม่มีรายได้และค่าใช้จ่ายอื่นๆ แล้ว
- 1.6 บริษัท เบต้า จำกัด มีทุนจดทะเบียนทั้งสิ้นจำนวน 5,000 บาท และไม่มีส่วนประกอบอื่นในส่วนของเจ้าของ นอกจากกำไรสะสม ทุนทุนไม่ได้ออกจำหน่ายแก่บุคคลทั่วไป และไม่มี การเปิดเผยในเรื่องกำไรต่อหุ้น

บริษัท เบต้า จำกัด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)

	(ปรับปรุงใหม่)	
	25X2	25X1
	บาท	บาท
ขาย	104,000	73,500
ต้นทุนขาย	(80,000)	(60,000)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	24,000	13,500
ภาษีเงินได้	(7,200)	(4,050)
กำไร	16,800	9,450

บริษัท เบต้า จำกัด
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

	หุ้นสามัญ	กำไร สะสม	รวม
	บาท	บาท	บาท
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X0	5,000	20,000	25,000
กำไรสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X1 - ปรับปรุงใหม่	-	9,450	9,450
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1	5,000	29,450	34,450
กำไรสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2 - ปรับปรุงใหม่	-	16,800	16,800
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2	5,000	46,250	51,250

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

- มีสินค้าบางรายการได้ถูกจำหน่ายในปี 25X1 แต่ยังคงเป็นสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 จำนวน 6,500 บาท งบการเงินสำหรับปี 25X1 ได้ถูกปรับปรุงใหม่เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดนี้ โดยไม่มีผลกระทบต่องบการเงินปี 25X2 ผลกระทบจากการปรับปรุงงบการเงินนี้เป็นดังนี้

	ผลกระทบ ปี 25X1 บาท
ต้นทุนขายเพิ่มขึ้น	(6,500)
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ลดลง	1,950
กำไรลดลง	(4,550)
สินค้าคงเหลือลดลง	(6,500)
ภาษีเงินได้ค้างจ่ายลดลง	1,950
ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง	(4,550)

ตัวอย่างที่ 2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยการถือปฏิบัติย้อนหลัง

(ตัวอย่างนี้ไม่ใช่)

ตัวอย่างที่ 3 การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเมื่อการถือปฏิบัติย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

- 3.1 ในระหว่างปี 25X2 พบว่าบริษัท เดลต้า จำกัด มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเกี่ยวกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เพื่อให้เป็นไปตามตามวิธีแยกส่วนประกอบ (component approach) ในขณะเดียวกันก็มีการเริ่มใช้วิธีการตีราคาใหม่
- 3.2 ก่อนปี 25X2 การบันทึกสินทรัพย์ของบริษัท เดลต้า จำกัด นั้นไม่มีรายละเอียดที่เพียงพอในการปฏิบัติตามวิธีแยกส่วนประกอบอย่างครบถ้วน ณ สิ้นปี 25X1 ผู้บริหารว่าจ้างวิศวกรในการสำรวจเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลสำหรับส่วนประกอบต่าง ๆ ของสินทรัพย์และมูลค่ายุติธรรม อายุการใช้งาน ประมาณการมูลค่าคงเหลือ และจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา ณ ต้นปี 25X2 อย่างไรก็ตาม การสำรวจดังกล่าวไม่ได้ให้หลักการที่เพียงพอที่สามารถเชื่อถือได้สำหรับประมาณการต้นทุนสำหรับส่วนประกอบต่าง ๆ ซึ่งไม่มีการแยกบันทึกมาตั้งแต่ต้น และรายการที่บันทึกอยู่ก่อนที่จะทำการสำรวจก็ไม่สามารถให้ข้อมูลที่จะแยกโครงสร้างได้
- 3.3 ผู้บริหารของบริษัท เดลต้า จำกัด พิจารณาวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับ 2 วิธีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี ซึ่งผู้บริหารดังกล่าวพิจารณาแล้วพบว่าไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติสำหรับการนำวิธีแยกส่วนประกอบไปใช้ปรับปรุงย้อนหลัง ดังนั้นผู้บริหารได้สรุปว่าบริษัท เดลต้า จำกัด จะใช้นโยบายการบัญชีใหม่เป็นการเปลี่ยนทันทีตั้งแต่ปี 25X2 เป็นต้นไป

3.4 ข้อมูลเพิ่มเติม

อัตราภาษีเงินได้ของ เดลต้า เท่ากับร้อยละ 30

	บาท
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ณ ปีสิ้นสุด 25X1	
ต้นทุน	25,000
ค่าเสื่อมราคา	(14,000)
มูลค่าตามบัญชี	11,000
การเปลี่ยนทันทีของค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 25X2 (ตามวิธีเดิม)	1,500
ข้อมูลบางส่วนจากการสำรวจทางวิศวกรรม	
การประเมินมูลค่า	17,000
การประมาณมูลค่าคงเหลือ	3,000
อายุการใช้งานเฉลี่ยของสินทรัพย์ (ปี)	7
ค่าเสื่อมราคาของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สำหรับปี 25X2 (ตามวิธีใหม่)	2,000

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

ตั้งแต่ปี 25X2 เป็นต้นมา บริษัท เดลต้า จำกัด ได้มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเกี่ยวกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เพื่อให้เป็นไปตามวิธีแยกส่วนประกอบ (component approach) ในขณะเดียวกันก็มีการเริ่มใช้วิธีการตีราคาใหม่ ผู้บริหารของบริษัทเห็นว่านโยบายดังกล่าวสามารถให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเพิ่มขึ้น เนื่องจากให้ความถูกต้องในส่วนประกอบของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมทั้งยังให้มูลค่าที่เป็นปัจจุบัน กิจการได้ใช้นโยบายดังกล่าวโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปตั้งแต่ปี 25X2 เนื่องจากบริษัทไม่สามารถประมาณผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายดังกล่าวเพื่อใช้ปรับปรุงย้อนหลัง หรือเปลี่ยนทันทีก่อนหน้านี้ ดังนั้น การใช้นโยบายการบัญชีนี้จึงไม่มีผลกระทบกับงบการเงินปีก่อน โดยผลกระทบดังกล่าวสำหรับปีปัจจุบัน ทำให้มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ณ วันต้นปี 25X2 เพิ่มขึ้นจำนวน 6,000 บาท ภาษีเงินได้รอดัดบัญชีต้นงวดเพิ่มขึ้นจำนวน 1,800 บาท ส่วนเกินมูลค่าจากการตีราคาสินทรัพย์ ณ วันต้นปีเกิดขึ้น จำนวน 4,200 บาท ค่าเสื่อมราคาเพิ่มขึ้นจำนวน 500 บาท และค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ลดลงจำนวน 150 บาท

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 10 : Events After the Reporting Period (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1-บทนำ4
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2
คำนิยาม	3-7
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	8-13
เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง	8-9
เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง	10-11
เงินปันผล	12-13
การดำเนินงานต่อเนื่อง	14-16
การเปิดเผยข้อมูล	17-22
วันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน	17-18
การปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้เกี่ยวกับสถานการณ์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน	19-20
เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง	21-22
วันถือปฏิบัติ	23
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	24

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 24 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2549) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

บทนำ 2. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน นี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้เห็นสมควร ให้ปรับปรุงใหม่ เนื่องจากยังคงมีข้อสงสัยและข้อวิจารณ์มาตรฐานโดยผู้กำกับดูแลหลักทรัพย์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และฝ่ายอื่นที่สนใจ โดยวัตถุประสงค์ของโครงการนี้ คือ เพื่อให้ลดหรือกำจัดทางเลือก ลดความซ้ำซ้อนและความขัดแย้งภายในมาตรฐานเพื่อจัดการกับปัญหาที่มีแนวโน้มไปในทางเดียวกันและเพื่อปรับปรุงเรื่องอื่นด้วย

บทนำ 3. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 4. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้
 - 1.1 เพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องนำเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานมาปรับปรุงรายการในงบการเงิน และ
 - 1.2 เพื่อกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงินและ เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องไม่จัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานชี้ให้เห็นว่าข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ไม่เหมาะสม

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเหตุการณ์ ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน

คำนิยาม

3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

เหตุการณ์ภายหลังรอบ ระยะเวลา รายงาน	หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน กับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์ นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าว สามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้
	<ol style="list-style-type: none">1) เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มี อยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน (เหตุการณ์ ภายหลังรอบระยะเวลา รายงานที่ต้องปรับปรุง) และ2) เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้น ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน (เหตุการณ์ภายหลัง รอบระยะเวลา รายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง)

4. ขั้นตอนที่เกี่ยวข้องในการอนุมัติให้ออกงบการเงินจะแตกต่างกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับโครงสร้างการบริหาร ข้อบังคับและระเบียบปฏิบัติต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดในการจัดทำและสรุปงบการเงิน
5. ในบางกรณี กิจการถูกกำหนดให้นำเสนองบการเงินเพื่อให้ผู้ถือหุ้นอนุมัติหลังจากที่มีการออก งบการเงินแล้ว ในกรณีดังกล่าว ถือว่ามีการอนุมัติให้ออกงบการเงิน ณ วันที่ออกงบการเงิน มิใช่วันที่ผู้ถือหุ้นอนุมัติงบการเงิน

ตัวอย่าง
วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25x2 ฝ่ายบริหารของกิจการได้จัดทำร่างงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แล้วเสร็จ
วันที่ 18 มีนาคม 25x2 คณะกรรมการบริษัทได้ทบทวนงบการเงินและอนุมัติให้ออกงบการเงิน
วันที่ 19 มีนาคม 25x2 กิจการได้ประกาศกำไรของกิจการและข้อมูลทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง
วันที่ 1 เมษายน 25x2 งบการเงินได้ถูกจัดเตรียมให้ผู้ถือหุ้นและบุคคลอื่น ๆ
วันที่ 15 พฤษภาคม 25x2 ผู้ถือหุ้นอนุมัติงบการเงินในการประชุมประจำปี และ
วันที่ 17 พฤษภาคม 25x2 งบการเงินที่ได้รับการอนุมัติได้ถูกนำเสนอให้แก่หน่วยงานกำกับดูแล งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ออกในวันที่ 18 มีนาคม 25x2 (วันที่คณะกรรมการบริษัทอนุมัติให้ออก)

6. ในบางกรณี ฝ่ายบริหารของกิจการถูกกำหนดให้ออกงบการเงินเพื่อให้คณะกรรมการกำกับดูแล (ที่ประกอบด้วยผู้ที่ไม่ใช่กรรมการบริหารเท่านั้น) อนุมัติ ในกรณีดังกล่าวถือว่าการอนุมัติให้ออก งบการเงินเมื่อฝ่ายบริหารอนุมัติให้ออกงบการเงินเพื่อนำเสนอต่อคณะกรรมการดังกล่าว

ตัวอย่าง
วันที่ 18 มีนาคม 25x2 ฝ่ายบริหารของกิจการได้อนุมัติให้ออกงบการเงินเพื่อเสนอต่อ คณะกรรมการกำกับดูแล โดยคณะกรรมการที่กำกับดูแลดังกล่าวประกอบด้วยผู้ที่ไม่ใช่ กรรมการบริหาร และอาจรวมถึงตัวแทนพนักงานและผู้มีส่วนได้เสียจากภายนอก
วันที่ 26 มีนาคม 25x2 คณะกรรมการที่กำกับดูแลได้อนุมัติงบการเงิน
วันที่ 1 เมษายน 25x2 งบการเงินดังกล่าวได้ถูกจัดเตรียมให้ผู้ถือหุ้นและบุคคลอื่น
วันที่ 15 พฤษภาคม 25x2 ผู้ถือหุ้นอนุมัติงบการเงินในการประชุมประจำปี และ
วันที่ 17 พฤษภาคม 25x2 งบการเงินที่ได้รับการอนุมัติได้ถูกนำเสนอให้แก่หน่วยงานกำกับดูแล งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ออกในวันที่ 18 มีนาคม 25x2 (วันที่ฝ่ายบริหารอนุมัติให้ออก งบการเงินเพื่อเสนอต่อคณะกรรมการที่กำกับดูแล)

7. เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน รวมถึงเหตุการณ์ทุกเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน แม้ว่าเหตุการณ์เหล่านั้นเกิดขึ้นภายหลังการประกาศผลกำไรหรือข้อมูลทางการเงินอื่นให้สาธารณชนทราบ

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง

8. กิจการต้องปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง
9. ตัวอย่างของเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้กิจการต้องปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ไว้ในงบการเงิน หรือต้องรับรู้รายการที่ไม่เคยรับรู้มาก่อนมีดังต่อไปนี้
 - 9.1 คำพิพากษาของคดีความในศาลภายหลังรอบระยะเวลารายงานซึ่งยืนยันว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ให้กิจการปรับปรุงจำนวนประมาณการที่เกี่ยวข้องกับคดีความในศาลที่รับรู้ไว้ก่อนหน้านี้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น หรือรับรู้ประมาณการหนี้สินที่ตั้งขึ้นใหม่ กิจการมิใช่เพียงเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเท่านั้น เนื่องจากคำพิพากษาของศาลให้หลักฐานเพิ่มเติมที่สามารถนำไปพิจารณาตามย่อหน้าที่ 16 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
 - 9.2 ข้อมูลที่ได้รับภายหลังรอบระยะเวลารายงานชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หรือจำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เคยรับรู้ไว้สำหรับสินทรัพย์จำเป็นต้องปรับปรุง ตัวอย่างเช่น
 - 9.2.1 การล้มละลายของลูกหนี้ที่เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน โดยปกติจะเป็นการยืนยันว่าผลขาดทุนจากลูกหนี้การค้าได้เกิดขึ้นแล้ว ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน และกิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้การค้า และ
 - 9.2.2 การขายสินค้าคงเหลือภายหลังรอบระยะเวลารายงานอาจให้หลักฐานเกี่ยวกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน
 - 9.3 การกำหนดภายหลังรอบระยะเวลารายงานสำหรับต้นทุนของสินทรัพย์ที่ซื้อหรือสิ่งตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ขายก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน
 - 9.4 การกำหนดภายหลังรอบระยะเวลา รายงานสำหรับจำนวนส่วนแบ่งกำไรหรือการจ่ายโบนัส หากกิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายในปัจจุบัน หรือภาระผูกพันจากการอนุমান ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานที่จะต้องจ่ายส่วนแบ่งกำไรหรือโบนัสนั้น ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ก่อนวัน

สิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))

9.5 การพบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่แสดงให้เห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

10. กิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง
11. ตัวอย่างของเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง ได้แก่ การลดลงของราคาตลาดของเงินลงทุนระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน โดยปกติการลดลงของราคาตลาดจะไม่มีความสัมพันธ์กับสถานะของเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน แต่จะสะท้อนให้เห็นถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในงวดถัดไป ดังนั้น กิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนเงินลงทุนที่รับรู้ไว้ในงบการเงิน ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนเงินลงทุนที่เปิดเผยไว้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานให้เป็นปัจจุบัน แม้ว่ากิจการอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 21

เงินปันผล

12. หากกิจการประกาศจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือตราสารทุน (ดูคำนิยามของคำว่า “ตราสารทุน” ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องไม่รับรู้เงินปันผลดังกล่าวเป็นหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
13. ถ้ามีการประกาศจ่ายเงินปันผลหลังรอบระยะเวลารายงาน แต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน เงินปันผลดังกล่าวต้องไม่รับรู้เป็นหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจากเงินปันผลดังกล่าวไม่เป็นภาระผูกพัน ณ เวลาดังกล่าว เงินปันผลดังกล่าวต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

การดำเนินงานต่อเนื่อง

14. กิจการต้องไม่จัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หากภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน ฝ่ายบริหารของกิจการตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดการดำเนินงาน หรือฝ่ายบริหารจำเป็นต้องเลิกกิจการหรือหยุดการดำเนินงานเนื่องจากไม่มีทางเลือกอื่นที่สามารถทำได้

15. ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่เสื่อมลงภายหลังรอบระยะเวลารายงานอาจชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่จะต้องทบทวนข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องที่กิจการใช้ว่ายังเหมาะสมอยู่หรือไม่ หากข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสมที่กิจการจะใช้อีกต่อไป ผลกระทบจะเกิดขึ้นในวงกว้างจนทำให้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปลี่ยนเกณฑ์การบันทึกบัญชีที่ใช้อยู่ให้มีหลักการพื้นฐานต่างไปจากเดิม มากกว่าที่จะปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ไว้ตามเกณฑ์การบันทึกบัญชีเดิม
16. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอการเงิน ระบุเป็นการเฉพาะให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล เมื่อเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
 - 16.1 กิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง
 - 16.2 ฝ่ายบริหารของกิจการทราบถึงความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของกิจการในการดำเนินงานต่อเนื่อง กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว แม้ว่าอาจเกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

การเปิดเผยข้อมูล

วันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน

17. กิจการต้องเปิดเผยวันที่ได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน และผู้ให้การอนุมัติงบการเงิน หากผู้เป็นเจ้าของกิจการหรือบุคคลอื่นมีอำนาจแก้ไขงบการเงิน หลังจากที่ได้มีการออกงบการเงินแล้ว กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
18. เป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินควรทราบว่ามีการอนุมัติให้ออกงบการเงินเมื่อใด เนื่องจากงบการเงินนั้นจะไม่สะท้อนถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ดังกล่าว

การปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้เกี่ยวกับสถานการณ์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานให้เป็นปัจจุบัน

19. หากกิจการได้รับข้อมูลภายหลังรอบระยะเวลารายงานเกี่ยวกับสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ดังกล่าวให้เป็นปัจจุบันตามข้อมูลใหม่ที่ได้รับมา
20. ในบางกรณี กิจการจำเป็นต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินให้เป็นปัจจุบันเพื่อสะท้อนถึงข้อมูลที่ได้รับภายหลังรอบระยะเวลารายงาน แม้ว่าข้อมูลดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบต่อจำนวนที่กิจการรับรู้ไว้ในงบการเงินก็ตาม ตัวอย่างของกรณีที่ทำให้กิจการต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้ให้เป็นปัจจุบัน ได้แก่ กรณีที่กิจการได้รับหลักฐานเพิ่มเติมภายหลังรอบระยะเวลารายงานเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน นอกเหนือจากการที่กิจการต้องพิจารณาว่าจะรับรู้

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเป็นประมาณการหนี้สินในงบการเงินหรือเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน (ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น) หรือไม่ กิจการต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นให้เป็นปัจจุบันโดยใช้หลักฐานที่ได้รับมาใหม่นั้น

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

21. เมื่อเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงมีสาระสำคัญ การไม่เปิดเผยข้อมูลสามารถทำให้มีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้สำหรับเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่ละประเภทที่เป็นสาระสำคัญ

21.1 ลักษณะของเหตุการณ์ดังกล่าว

21.2 ประมาณการผลกระทบต่อทางการเงิน หรือคำอธิบายที่ว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลกระทบต่อดังกล่าวได้

22. ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง แต่โดยปกติมีผลทำให้มีการเปิดเผยข้อมูล

22.1 การรวมธุรกิจที่สำคัญภายหลังรอบระยะเวลารายงาน (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเป็นการเฉพาะในกรณีดังกล่าว) หรือการจำหน่ายบริษัทย่อยที่สำคัญ

22.2 การประกาศแผนยกเลิกการดำเนินงาน

22.3 การซื้อสินทรัพย์ที่สำคัญ การจัดประเภทสินทรัพย์เป็นถือไว้เพื่อขายตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก การจำหน่ายสินทรัพย์อื่น หรือการที่รัฐบาลเวนคืนหรือยึดสินทรัพย์ที่สำคัญ

22.4 ความเสียหายในโรงงานผลิตที่สำคัญที่เกิดจากอัคคีภัยภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

22.5 การประกาศหรือการเริ่มต้นปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างที่สำคัญ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น)

22.6 รายการเกี่ยวกับหุ้นสามัญและตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่สำคัญภายหลังรอบระยะเวลารายงาน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น กำหนดให้กิจการเปิดเผยคำอธิบายเกี่ยวกับรายการดังกล่าว นอกเหนือจากกรณีที่รายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการตั้งขึ้นเป็นทุน หรือการให้หุ้นโบนัส การแตกหุ้น หรือการรวมหุ้น

ซึ่งถูกกำหนดให้ต้องมีการปรับปรุงรายการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น)

- 22.7 การเปลี่ยนแปลงขนาดใหญ่ที่ไม่เป็นปกติภายหลังรอบระยะเวลารายงานในราคาสินทรัพย์หรือ อัตรแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- 22.8 การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือกฎหมายภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้หรือมีการประกาศภายหลัง รอบระยะเวลารายงาน ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อภาษีเงินได้ในงวดปัจจุบัน สินทรัพย์ ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี และหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)
- 22.9 การเกิดการให้ค้ำประกันสัญญาหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่มีนัยสำคัญ เช่น การค้าประกัน ที่มีนัยสำคัญ และ
- 22.10 การเริ่มต้นของคดีความที่สำคัญซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

วันถือปฏิบัติ

- 23. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

- 24. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2549) เรื่อง เหตุการณ์ ภายหลังวันที่ในงบดุล

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

สัญญาก่อสร้าง

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง พ.ศ.2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี. ระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No.11 Construction Contracts (Bound volume 2009))

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2550)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-2
คำนิยาม	3-6
การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง	7-10
รายได้ค่าก่อสร้าง	11-15
ต้นทุนการก่อสร้าง	16-21
การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง	22-35
การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	36-37
การเปลี่ยนแปลงประมาณการ	38
การเปิดเผยข้อมูล	39-45
วันที่ปฏิบัติ	46
ภาคผนวก	
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายบัญชี	
การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย	
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 46 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้ แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้และต้นทุนของ สัญญาก่อสร้าง ประเด็นหลักทางการบัญชีที่เกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างคือ การปันส่วนรายได้และต้นทุนให้กับงวดบัญชีที่มีการก่อสร้างเนื่องจากลักษณะของงานก่อสร้างส่วนใหญ่มีวันที่เริ่มต้นก่อสร้างกับวันที่สิ้นสุด การก่อสร้างต่างงวดบัญชีกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้เกณฑ์การรับรู้รายการตามทีระบุไว้ในแม่บท การบัญชีเพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นเป็นรายได้ และค่าใช้จ่ายไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้ให้แนวทางปฏิบัติ เกี่ยวกับเกณฑ์การรับรู้รายการดังกล่าว

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้างในงบการเงิน ของกิจการที่รับงานก่อสร้าง
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญา ก่อสร้าง

คำนิยาม

3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

สัญญาก่อสร้าง	หมายถึง	สัญญาที่ทำขึ้นโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์ รายการเดี่ยว หรือก่อสร้างสินทรัพย์หลาย รายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือต้อง พึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและ หน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ ขั้นสุดท้าย
สัญญาราคาคงที่	หมายถึง	สัญญาก่อสร้างซึ่งมีการตกลงด้วยราคาคงที่ หรือด้วย อัตราคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่ง ระบุไว้ในสัญญา ในบางกรณีราคาหรืออัตราที่

สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม หมายถึง

ตกลงกันขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงของต้นทุน ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา สัญญาก่อสร้างซึ่งกิจการจะได้รับคืนต้นทุน ตามที่ตกลงกันบวกส่วนเพิ่มซึ่งส่วนเพิ่มนั้น กำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุนดังกล่าว หรือเป็นจำนวนคงที่

4. สัญญาก่อสร้างอาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์เพียงรายการเดียว เช่น สะพาน ตึก เชื้อน ท่อส่งน้ำมัน ถนน เรือ หรืออุโมงค์ หรืออาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์ กันอย่างใกล้ชิดหรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย ตัวอย่างเช่น สัญญาก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันและสัญญาก่อสร้าง โรงงานและอุปกรณ์หลายรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน
5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้สัญญาก่อสร้างรวมถึงสัญญาต่อไปนี้
 - 5.1 สัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างสินทรัพย์ เช่น สัญญาว่าจ้าง ผู้จัดการโครงการ หรือสถาปนิก
 - 5.2 สัญญาการซ่อมบำรุงหรือการรื้อถอนสินทรัพย์และสัญญาฟื้นฟูสภาพแวดล้อมภายหลัง การรื้อถอนสินทรัพย์
6. สัญญาก่อสร้างทำได้ในหลายลักษณะ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุถึงสัญญาก่อสร้าง 2 ลักษณะ คือ สัญญาราคาคงที่และสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม สัญญาก่อสร้างบางสัญญาอาจมีลักษณะ ผสมของทั้งสองลักษณะ เช่น สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มซึ่งกำหนดราคาไว้ไม่ให้สูงเกินกว่าราคา ที่ได้ตกลงกันไว้ ในสถานการณ์ดังกล่าวกิจการจำเป็นต้องพิจารณาเงื่อนไขทุกข้อตามที่ระบุไว้ใน ย่อหน้าที่ 23 และ 24 เพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย

การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง

7. ตามปกติ ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้ปฏิบัติกับสัญญาก่อสร้างแต่ละสัญญา แยกจากกัน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ปฏิบัติ กับส่วนประกอบต่างๆ ที่สามารถระบุแยกออกมาได้ของสัญญาหรือกลุ่มของสัญญาเพื่อแสดง ให้เห็นถึงเนื้อหาของสัญญาหรือกลุ่มของสัญญาก่อสร้าง
8. เมื่อกิจการทำสัญญาเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ การก่อสร้างสินทรัพย์แต่ละรายการ ให้ถือเสมือนว่าได้มีการทำสัญญาก่อสร้างแยกจากกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 8.1 สินทรัพย์แต่ละรายการมีข้อเสนอที่แยกจากกัน
 - 8.2 สินทรัพย์แต่ละรายการมีการต่อรองแยกจากกัน นอกจากนี้ กิจการและผู้ว่าจ้าง สามารถยอมรับหรือปฏิเสธสัญญาส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์แต่ละรายการได้
 - 8.3 ต้นทุนและรายได้ของสินทรัพย์แต่ละรายการสามารถระบุได้

9. กิจการต้องปฏิบัติต่อกลุ่มสัญญาก่อสร้างเสมือนว่าเป็นสัญญาเดี่ยว ไม่ว่ากลุ่มสัญญานั้นจะทำกับผู้ว่าจ้างเพียงรายเดียวหรือหลายราย หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 9.1 สัญญาหลายสัญญามีการต่อรองร่วมกันในลักษณะของสัญญาชุดเดียวกัน
 - 9.2 สัญญาทุกสัญญามีความสัมพันธ์กันอย่างมากจนทำให้สัญญาแต่ละสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของโครงการเดียวซึ่งมีอัตราค่าใรร่วมกัน
 - 9.3 การปฏิบัติตามสัญญาทุกสัญญาเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน หรือเกิดขึ้นเป็นลำดับต่อเนื่องกัน
10. สัญญาก่อสร้างอาจให้สิทธิแก่ผู้ว่าจ้างหรืออาจมีการแก้ไขเพื่อให้ผู้ว่าจ้างว่าจ้างกิจการให้ก่อสร้างสินทรัพย์เพิ่มเติมได้ สินทรัพย์ที่สร้างเพิ่มเติมนี้ กิจการต้องปฏิบัติเสมือนว่าเป็นสัญญาก่อสร้างแยกต่างหาก เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - 10.1 สินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากสินทรัพย์ที่ระบุในสัญญาเดิม ไม่ว่าจะเป็นการออกแบบ เทคโนโลยี หรือการใช้ประโยชน์
 - 10.2 การต่อรองราคาของสินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมไม่ได้คำนึงถึงราคาตามสัญญาเดิม

รายได้ค่าก่อสร้าง

11. รายได้ค่าก่อสร้างประกอบด้วย
 - 11.1 จำนวนรายได้เมื่อเริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา และ
 - 11.2 จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสัญญาอันเกิดจากการตัดแปลงงาน การเรียกร้องค่าชดเชย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 11.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะก่อให้เกิดรายได้
 - 11.2.2 สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
12. กิจการต้องวัดมูลค่ารายได้ค่าก่อสร้างด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือที่ค้างรับ การวัดมูลค่าของรายได้จะถูกกระทบจากความไม่แน่นอนต่าง ๆ ซึ่งขึ้นอยู่กับผลของเหตุการณ์ในอนาคต กิจการจึงต้องทบทวนประมาณการเมื่อมีเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือเมื่อความไม่แน่นอนนั้นหมดไป ดังนั้น จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างในแต่ละงวดอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงดังตัวอย่างต่อไปนี้
 - 12.1 กิจการและผู้ว่าจ้างอาจตกลงตัดแปลงงานหรือตกลงเกี่ยวกับค่าเสียหายที่ทำให้รายได้ค่าก่อสร้างในงวดต่อมาเพิ่มขึ้นหรือลดลงจากที่เคยตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา
 - 12.2 จำนวนรายได้ที่ตกลงไว้ตามสัญญาราคาคงที่อาจเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของต้นทุน ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในสัญญา
 - 12.3 จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างอาจลดลงเนื่องจากค่าปรับที่เกิดจากความล่าช้าซึ่งเป็นความผิดของกิจการที่ไม่สามารถปฏิบัติงานให้แล้วเสร็จตามสัญญา
 - 12.4 สัญญาราคาคงที่กำหนดจากราคาคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่งทำให้รายได้ค่าก่อสร้างเพิ่มขึ้นเมื่อจำนวนหน่วยของผลผลิตเพิ่มขึ้น

13. การตัดแปลงงานตามคำสั่งของผู้ว่าจ้างจะทำให้ขอบเขตงานตามสัญญาเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งอาจทำให้รายได้ค่าก่อสร้างเพิ่มขึ้นหรือลดลง ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงรายละเอียดหรือการออกแบบของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาของสัญญา จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดแปลงงานจะรวมเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 13.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ว่าจ้างจะอนุมัติการตัดแปลงงานและจำนวนรายได้ที่เกิดจากการตัดแปลงนั้น
 - 13.2 สามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
14. ค่าชดเชย หมายถึง จำนวนที่กิจการจะเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างหรือบุคคลที่สามเพื่อเรียกคืนต้นทุนที่ไม่ได้รวมอยู่ในราคาตามสัญญา ค่าชดเชยอาจเกิดจากผู้ว่าจ้างทำให้การก่อสร้างล่าช้า ความผิดพลาดในการกำหนดรายละเอียดที่ใช้ หรือในการออกแบบ หรือเกิดจากการตัดแปลงงานที่ยังมีข้อโต้แย้งกันอยู่ การวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ที่เกิดขึ้นจากค่าชดเชยมีความไม่แน่นอนสูงและมักขึ้นอยู่กับผลของการเจรจา ดังนั้น กิจการจะรวมค่าชดเชยเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 14.1 มีการเจรจาถึงขั้นตกลงซึ่งทำให้มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ว่าจ้างจะรับผิดชอบต่อการเรียกร้องนั้น
 - 14.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ว่าจ้างจะยอมรับจำนวนเงินนั้นและเป็นจำนวนเงินที่สามารถวัดมูลค่าที่ผู้ว่าจ้างจะรับผิดชอบได้อย่างน่าเชื่อถือ
15. จำนวนที่จ่ายให้เพื่อจูงใจ หมายถึง จำนวนเพิ่มเติมที่กิจการได้รับหากผลงานเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้หรือสูงกว่า ตัวอย่างเช่น สัญญาอาจจะระบุให้มีการจ่ายเงินจูงใจแก่กิจการหากงานก่อสร้างแล้วเสร็จก่อนสัญญา กิจการจะรวมเงินจูงใจเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 15.1 งานก่อสร้างแล้วเสร็จจนถึงขั้นที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผลงานจะเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้หรือสูงกว่า
 - 15.2 สามารถวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่จ่ายให้เพื่อจูงใจได้อย่างน่าเชื่อถือ

ต้นทุนการก่อสร้าง

16. ต้นทุนการก่อสร้างประกอบด้วยรายการทุกข้อต่อไปนี้
 - 16.1 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา
 - 16.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโดยทั่วไปซึ่งสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างตามสัญญา
 - 16.3 ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างได้ภายในไตรมาสของสัญญาก่อสร้าง
17. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญารวมถึงรายการต่อไปนี้
 - 17.1 ต้นทุนค่าแรงงานและค่าควบคุมงานที่เกิดขึ้น ณ สถานที่ก่อสร้าง
 - 17.2 ต้นทุนวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้าง
 - 17.3 ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ในการก่อสร้าง

- 17.4 ต้นทุนในการย้ายอาคาร เครื่องจักร และวัสดุไปหรือกลับจากสถานที่ก่อสร้าง
- 17.5 ต้นทุนในการเช่าอาคารและอุปกรณ์
- 17.6 ต้นทุนการออกแบบและการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้าง
- 17.7 ประมาณการต้นทุนในการแก้ไขและประกันผลงานซึ่งรวมถึงต้นทุนในการรับประกันที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
- 17.8 ค่าชดเชยที่บุคคลที่สามเรียกร้อง

รายได้ที่กิจการได้รับจากผลพลอยได้ซึ่งไม่รวมอยู่ในรายได้ค่าก่อสร้างอาจนำไปลดต้นทุนข้างต้นได้ ตัวอย่างเช่น รายได้จากการขายวัสดุเหลือใช้จากการก่อสร้าง หรือจากการจำหน่ายอาคารและอุปกรณ์เมื่อสิ้นสุดสัญญาก่อสร้าง

- 18. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการก่อสร้างโดยทั่วไปและสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างรวมถึงรายการต่อไปนี้
 - 18.1 ค่าประกันภัย
 - 18.2 ต้นทุนการออกแบบและการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคซึ่งไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้าง
 - 18.3 ค่าโสหุ้ยการก่อสร้าง

กิจการต้องใช้วิธีการปันส่วนต้นทุนที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลอย่างสม่ำเสมอเพื่อปันส่วนต้นทุนทุกประเภทที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้องเป็นเกณฑ์ที่กำหนดจากระดับการดำเนินงานตามปกติของกิจกรรมการก่อสร้าง ค่าโสหุ้ยการก่อสร้างรวมถึงต้นทุนในการจัดทำและประมวลผลค่าแรงงาน ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างโดยทั่วไป และสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างยังรวมถึงต้นทุนการกู้ยืมหากกิจการถือปฏิบัติตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

- 19. ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างอาจรวมถึงต้นทุนการบริหารทั่วไปและต้นทุนในการพัฒนา ซึ่งต้องเป็นจำนวนที่กิจการสามารถเรียกเก็บตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา
- 20. ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือไม่สามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างได้ต้องไม่นำไปรวมเป็นต้นทุนของสัญญาก่อสร้าง ต้นทุนดังกล่าวประกอบด้วย
 - 20.1 ต้นทุนการบริหารทั่วไปซึ่งการเรียกชำระคืนจากผู้ว่าจ้างไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา
 - 20.2 ต้นทุนในการขาย
 - 20.3 ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนาซึ่งการเรียกชำระคืนจากผู้ว่าจ้างไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา และ
 - 20.4 ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ที่ไม่ได้ใช้งานซึ่งไม่ได้นำมาใช้ในงานก่อสร้างดังกล่าว
- 21. ต้นทุนการก่อสร้างรวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่กิจการแน่ใจว่าได้รับงานก่อสร้างจนกระทั่งงานก่อสร้างนั้นแล้วเสร็จตามสัญญา อย่างไรก็ตามต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้างซึ่งเกิดขึ้นเพื่อประกันว่ากิจการจะได้รับงานก่อสร้างจะถือเป็นต้นทุน

การก่อสร้างหากสามารถระบุแยกต้นทุนดังกล่าวได้อย่างชัดเจน สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับงานก่อสร้างนั้น ถ้ากิจการเคยรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อประกันว่ากิจการจะได้รับงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น หากในงวดต่อมากิจการได้รับงานก่อสร้างนั้นกิจการต้องไม่นำต้นทุนดังกล่าวกลับมารวมเป็นต้นทุนการก่อสร้าง

การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง

22. เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามลำดับ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
23. ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาราคาคงที่ กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 23.1 รายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
 - 23.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง
 - 23.3 ต้นทุนการก่อสร้างที่จะต้องจ่ายจนกระทั่งงานก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญาสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ
 - 23.4 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งทำให้กิจการสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนที่ได้ประมาณไว้
24. ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการจะสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 24.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง
 - 24.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่าจะกิจการจะสามารถเรียกต้นทุนนั้นคืนจากผู้ว่าจ้างได้หรือไม่
25. การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายโดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างตามสัญญาเรียกว่าวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ วิธีนี้เป็นการจับคู่รายได้ค่าก่อสร้างกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นตามขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ซึ่งทำให้การรายงานเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย และกำไรมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ดังนั้น วิธีนี้จึงให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของกิจกรรมตามสัญญาก่อสร้างและผลงานที่ได้ทำในระหว่างงวด

26. ภายใต้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างเป็นรายได้ในกำไรหรือขาดทุน ในงวดบัญชีที่ทำการก่อสร้าง โดยปกติ กิจการมักจะรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่ทำการก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญาส่วนที่คาดว่าจะสูงเกินกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญา ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
27. กิจการอาจมีต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการก่อสร้างที่ต้องทำในอนาคต ต้นทุนการก่อสร้างดังกล่าวให้รับรู้เป็นสินทรัพย์หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนนั้นคืน จำนวนต้นทุนดังกล่าวนี้ถือเป็นจำนวนเงินที่กิจการจะได้รับจากผู้ว่าจ้าง และมักจัดประเภทเป็นงานระหว่างก่อสร้าง
28. กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้ซึ่งได้นำไปรวมเป็นรายได้ตามสัญญาก่อสร้างและได้รับรู้เป็นรายได้ในกำไรหรือขาดทุนไปแล้ว จำนวนเงินที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่ได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแทนที่จะนำไปปรับปรุงกับรายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา
29. ตามปกติ กิจการสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือภายหลังการทำสัญญาที่ระบุถึงรายการทุกข้อต่อไปนี้
- 29.1 สิทธิตามกฎหมายของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในสินทรัพย์ที่ก่อสร้าง
 - 29.2 สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน
 - 29.3 ลักษณะและเงื่อนไขการชำระเงิน
- ตามปกติ กิจการต้องมีระบบการจัดทำงบประมาณและรายงานทางการเงินภายในที่มีประสิทธิผล เมื่อมีเหตุจำเป็นกิจการต้องทบทวนและปรับปรุงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามความคืบหน้าของงานก่อสร้าง การทบทวนและปรับปรุงประมาณการนี้ไม่ถือเป็นเหตุที่แสดงว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลงานของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ
30. กิจการอาจกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างได้หลายลักษณะโดยใช้วิธีที่สามารถวัดผลของงานที่ทำได้อย่างน่าเชื่อถือ วิธีที่ใช้ขึ้นอยู่กับลักษณะของสัญญาซึ่งอาจรวมถึงวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
- 30.1 อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น
 - 30.2 การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
 - 30.3 การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ
- ทั้งนี้ ค่างวดงานและเงินรับล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้างมักไม่สะท้อนให้เห็นถึงงานที่ทำเสร็จ

31. เมื่อกิจการกำหนดขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยอ้างอิงกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันต้องเป็นต้นทุนที่สะท้อนให้เห็นถึงงานที่ทำเสร็จเท่านั้น ตัวอย่างของต้นทุนการก่อสร้างที่ต้องไม่นำมารวมเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ได้แก่
- 31.1 ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการก่อสร้างในอนาคต เช่น ต้นทุนของวัสดุที่ได้ส่งไปสถานที่ก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ หรือวัสดุที่ได้เตรียมไว้เพื่อใช้ในงานก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ เว้นแต่วัสดุดังกล่าวได้จัดทำขึ้นหรือสร้างขึ้นโดยเฉพาะสำหรับงานก่อสร้างนั้น
 - 31.2 จำนวนที่จ่ายเป็นเงินล่วงหน้าให้กับผู้รับเหมาช่วงตามสัญญารับเหมาช่วง
32. เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 32.1 กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับต้นทุนนั้นคืน
 - 32.2 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย
- กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
33. ในช่วงแรกของการก่อสร้าง กิจการมักไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่อาจมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นคืน ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้เพียงไม่เกินจำนวนต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งต้องเป็นจำนวนที่สามารถเรียกคืนจากผู้ว่าจ้างได้ เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือจะไม่มีกรรับรู้กำไร อย่างไรก็ตาม แม้ว่าผลของงานก่อสร้างไม่สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่อาจมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญาจะสูงกว่ารายได้ทั้งสิ้นตามสัญญา ในกรณีนี้ ให้กิจการรับรู้จำนวนที่สูงกว่าดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
34. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกคืนจากผู้ว่าจ้างได้ เป็นค่าใช้จ่ายทันที ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเรียกคืนต้นทุนที่เกิดขึ้นจากผู้ว่าจ้างซึ่งกิจการอาจจำเป็นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ได้แก่
- 34.1 สัญญาที่ไม่มีผลบังคับตามกฎหมายอย่างสมบูรณ์เนื่องจากมีข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความถูกต้องของสัญญา
 - 34.2 งานก่อสร้างตามสัญญาจะสำเร็จหรือไม่ขึ้นอยู่กับผลการตัดสินใจหรือการตีความตามกฎหมาย
 - 34.3 งานก่อสร้างเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ที่อาจถูกเวนคืนหรือยึดคืน
 - 34.4 ผู้ว่าจ้างไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญาก่อสร้าง หรือ
 - 34.5 กิจการไม่สามารถปฏิบัติให้เสร็จสิ้นหรือบรรลุภาระผูกพันตามสัญญาก่อสร้างได้

35. เมื่อความไม่แน่นอนซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือได้หมดไป กิจการต้องรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 22 แทนการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32

การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

36. เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที
37. ขาดทุนดังกล่าวต้องพิจารณาโดยไม่คำนึงว่า
- 37.1 งานก่อสร้างตามสัญญาได้เริ่มแล้วหรือไม่
 - 37.2 ชั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง หรือ
 - 37.3 จำนวนกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาก่อสร้างอื่น ซึ่งไม่ถือเป็นสัญญาก่อสร้างเดียวตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 9

การเปลี่ยนแปลงประมาณการ

38. วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต้องใช้จำนวนสะสมของรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างในแต่ละงวดบัญชีกับประมาณการรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาของงวดบัญชีปัจจุบัน ดังนั้น ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้าง หรือต้นทุนการก่อสร้าง หรือผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการผลของงานก่อสร้าง ให้ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด) ให้กิจการนำจำนวนประมาณการที่เปลี่ยนใหม่มาพิจารณากำหนดจำนวนรายได้ และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อ ๆ ไป

การเปิดเผยข้อมูล

39. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 39.1 จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด
 - 39.2 วิธีที่ใช้ในการกำหนดรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด
 - 39.3 วิธีที่ใช้ในการกำหนดชั้นความสำเร็จของงานระหว่างก่อสร้าง
40. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เกี่ยวกับสัญญางานก่อสร้างระหว่างทำที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 40.1 จำนวนรวมของต้นทุนที่เกิดขึ้นและกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) จนถึงปัจจุบัน
 - 40.2 จำนวนเงินรับล่วงหน้า
 - 40.3 จำนวนเงินประกันผลงาน

41. เงินประกันผลงาน หมายถึง จำนวนเงินงวดที่เรียกเก็บที่ยังไม่ได้รับชำระ จนกว่าจะเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินดังกล่าวหรือจนกว่าผู้รับจ้างจะแก้ไขข้อบกพร่องของงานก่อสร้างให้แล้วเสร็จ เงินงวดที่เรียกเก็บ หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้รับจ้างเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานที่ทำได้แล้วตามสัญญาไม่ว่าจำนวนดังกล่าว ผู้ว่าจ้างจะได้จ่ายแล้วหรือไม่ก็ตาม เงินรับล่วงหน้า หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้รับจ้างได้รับก่อนเริ่มปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกัน
42. **กิจการต้องแสดงรายการทุกข้อต่อไปนี้**
- 42.1 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญา เป็นสินทรัพย์ของกิจการ
- 42.2 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญา เป็นหนี้สินของกิจการ
43. จำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของ
- 43.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้หักด้วย
- 43.2 ผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ
- สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญา ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) มีจำนวนเกินกว่าเงินงวดที่เรียกเก็บ
44. จำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของ
- 44.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้หักด้วย
- 44.2 ผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ
- สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญาซึ่งเงินงวดที่เรียกเก็บมีจำนวนเกินกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้)
45. กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอาจเกิดจากรายการต่าง ๆ เช่น ต้นทุนในการรับประกันผลงาน การเรียกร้องค่าเสียหาย ค่าปรับ หรือผลขาดทุนอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้น

วันถือปฏิบัติ

46. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป

ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ภาคผนวกนี้ได้จัดทำขึ้นโดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

ก) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี

กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญาราคาคงที่ด้วยวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยใช้อัตราส่วนของชั่วโมงแรงงานที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการชั่วโมงแรงงานทั้งสิ้นสำหรับงานก่อสร้างแต่ละงาน

กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มโดยใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับคืนบวกส่วนเพิ่มตามที่ตกลงไว้ในสัญญา โดยใช้อัตราส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น

ข) การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย

ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงให้เห็นถึงวิธีหนึ่งในการกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างและเวลาที่ต้องรับรู้รายได้ ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย (ดูย่อหน้าที่ 22 ถึง 35)

กิจการทำสัญญาก่อสร้างสะพานแบบสัญญาราคาคงที่เป็นจำนวน 9,000 ล้านบาท ดังนั้นรายได้ที่ตกลงตามสัญญามีจำนวน 9,000 ล้านบาท กิจการประมาณต้นทุนการก่อสร้างเมื่อเริ่มทำสัญญาไว้เป็นจำนวน 8,000 ล้านบาท โดยคาดว่าจะใช้เวลาในการก่อสร้าง 3 ปี

เมื่อสิ้นปีที่ 1 ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างของกิจการได้เพิ่มขึ้นเป็น 8,050 ล้านบาท

ในปีที่ 2 ผู้ว่าจ้างตกลงดัดแปลงงานตามสัญญาและเพิ่มรายได้ค่าก่อสร้างให้อีกจำนวน 200 ล้านบาท กิจการประมาณว่าต้นทุนการก่อสร้างในส่วนที่ดัดแปลงจะมีจำนวนเพิ่มขึ้น 150 ล้านบาท

เมื่อสิ้นปีที่ 2 ต้นทุนที่เกิดขึ้นได้รวมวัสดุที่เก็บไว้ ณ สถานที่ก่อสร้างเพื่อใช้ในงานก่อสร้างในปีที่ 3 จำนวน 100 ล้านบาท

กิจการกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยคำนวณจากอัตราส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นซึ่งเป็นประมาณการครั้งสุดท้าย ตารางต่อไปนี้แสดงการสรุปผลข้อมูลทางการเงินในระหว่างงวดที่มีการก่อสร้าง

	หน่วย : ล้านบาท		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
จำนวนรายได้ที่ตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา	9,000	9,000	9,000
จำนวนรายได้จากการดัดแปลงงานก่อสร้าง	-	200	200
จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น	9,000	9,200	9,200
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	2,093	6,168	8,200
ต้นทุนการก่อสร้างที่คาดว่าจะต้องจ่ายจนกระทั่งงานแล้วเสร็จ	5,957	2,032	-
ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น	8,050	8,200	8,200
ประมาณการกำไร	950	1,000	1,000
ขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง	26%	74%	100%

ชั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างสำหรับปีที่ 2 (74%) กำหนดโดยการนำต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันหักด้วยต้นทุนของวัสดุซึ่งเก็บไว้ที่สถานที่ก่อสร้างเพื่อใช้ในปีที่ 3 จำนวน 100 ล้านบาท

จำนวนรายได้ ต้นทุนการก่อสร้าง และกำไรที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวดเป็นเวลา 3 ปี มีดังนี้

	หน่วย : ล้านบาท		
	จำนวนสะสมจนถึงปัจจุบัน	จำนวนที่รับรู้ในปีก่อน ๆ	จำนวนที่รับรู้ในปีปัจจุบัน
ปีที่ 1			
รายได้ (9,000 x 26%)	2,340	-	2,340
ต้นทุนการก่อสร้าง (8,050 x 26%)	2,093	-	2,093
กำไร	247	-	247
ปีที่ 2			
รายได้ (9,200 x 74%)	6,808	2,340	4,468
ต้นทุนการก่อสร้าง (8,200 x 74%)	6,068	2,093	3,975
กำไร	740	247	493
ปีที่ 3			
รายได้ (9,200 x 100%)	9,200	6,808	2,392
ต้นทุนการก่อสร้าง	8,200	6,068	2,132
กำไร	1,000	740	260

ค) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง

บริษัทดำเนินการก่อสร้างมาจนถึงสิ้นปีที่ 1 โดยต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นทั้งสิ้นชำระเป็นเงินสดและเงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างและเงินรับล่วงหน้าได้รับชำระเป็นเงินสด ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นสำหรับสัญญาก่อสร้าง ข ค และ จ ได้รวมต้นทุนของวัสดุที่ซื้อมาแต่ยังไม่ได้ใช้ในงานก่อสร้าง ผู้ว่าจ้างได้ให้เงินล่วงหน้าแก่กิจการสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา ข ค และ จ ที่ยังไม่ได้เริ่มทำข้อมูลสำหรับงานระหว่างก่อสร้างทั้ง 5 สัญญาเมื่อสิ้นปีที่ 1 มีดังนี้

หน่วย : ล้านบาท

	สัญญา					รวม
	ก	ข	ค	ง	จ	
รายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้ (ย่อหน้า 22)	145	520	380	200	55	1,300
ต้นทุนการก่อสร้างที่รับรู้ (ย่อหน้า 22)	110	450	350	250	55	1,215
ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นที่รับรู้ (ย่อหน้า 36)	-	-	-	40	30	70
กำไรที่รับรู้หักขาดทุนที่รับรู้	35	70	30	(90)	(30)	15
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด	110	510	450	250	100	1,420
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งรับรู้เป็น	110	450	350	250	55	1,215
ค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด (ย่อหน้า 22)						
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมใน	-	60	100	-	45	205
อนาคตซึ่งรับรู้เป็นสินทรัพย์ (ย่อหน้า 27)						
รายได้ค่าก่อสร้าง (ดูข้างต้น)	145	520	380	200	55	1,300
เงินงวดที่เรียกเก็บ (ย่อหน้า 41)	100	520	380	180	55	1,235
รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญาที่ยังไม่ได้เรียกเก็บ	45	-	-	20	-	65
เงินรับล่วงหน้า (ย่อหน้า 41)	-	80	20	-	25	125

ดังนั้น จำนวนที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีดังต่อไปนี้

หน่วย : ล้านบาท

รายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด (ย่อหน้า 39.1)	1,300
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นและกำไรที่รับรู้ (หักขาดทุนที่รับรู้) จนถึงปัจจุบัน (ย่อหน้า 40.1)	1,435
เงินล่วงหน้าที่ได้รับ (ย่อหน้า 40.2)	125
จำนวนทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ (ย่อหน้า 42.1)	220
จำนวนทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างซึ่งถือเป็นหนี้สิน (ย่อหน้า 42.2)	(20)

ข้อมูลรายละเอียดการคำนวณข้างล่างนี้เป็นเพียงตัวอย่างของการคำนวณเพื่อให้เกิดความเข้าใจเท่านั้นกิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยรายละเอียดการคำนวณ ดังกล่าว

จำนวนเงินที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 40.1 42.1 และ 42.2 คำนวณดังต่อไปนี้

หน่วย : ล้านบาท

	สัญญา					รวม
	ก	ข	ค	ง	จ	
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น	110	510	450	250	100	1,420
กำไรที่รับรู้หักขาดทุนที่รับรู้	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1,435
เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้าง	100	520	380	180	55	1,235
เงินที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้าง	45	60	100	-	15	220
เงินที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการ	-	-	-	(20)	-	(20)

จำนวนเงินที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 40.1 มีจำนวนเท่ากับจำนวนที่รับรู้ในงวดปัจจุบัน เนื่องจากเป็นการเปิดเผยข้อมูลของการดำเนินงานในปีแรกเท่านั้น

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12

เรื่อง

ภาษีเงินได้

คำแถลงการณ์

มาตรฐานฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 12 Income Taxes (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1-บทนำ 14
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-4
คำนิยาม	5-11
ฐานภาษี	7-11
การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้และสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน	12-14
การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้ รอการตัดบัญชี	15-45
ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี	15-23
การรวมธุรกิจ	19
สินทรัพย์ที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม	20
ค่าความนิยม	21-21ข
การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก	22-23
ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี	24-33
ค่าความนิยม	32ก
การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก	33
ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้	34-36
การนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้มาประเมินใหม่	37
เงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาและบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า	38-45
การวัดมูลค่า	46-56
การรับรู้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	57-68ค
รายการที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน	58-60
รายการที่รับรู้นอกกำไรหรือขาดทุน	61ก-65ก
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรวมธุรกิจ	66-68
ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากรายการที่จ่าย โดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	68ก-68ค
การแสดงรายการ	71-78
สินทรัพย์ภาษีเงินได้และหนี้สินภาษีเงินได้	71-76
การหักกลบ	71-76
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	77-78

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้และรายได้ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกำไรหรือขาดทุนจาก กิจกรรมตามปกติ	77
ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้ต่างประเทศ รอกการตัดบัญชี	78
การเปิดเผยข้อมูล	79-88
วันถือปฏิบัติ	89
ภาคผนวก	
ก. ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราว	
ข. การแสดงการคำนวณและการนำเสนอข้อมูล	

บทนำ

- บทนำ 1. บทนำนี้ไม่ใช่
- บทนำ 2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นวิธีหนึ่งสินตามงบแสดงฐานะทางการเงินให้ความสำคัญกับผลแตกต่างชั่วคราว ผลแตกต่างชั่วคราว หมายถึง ผลแตกต่างระหว่างฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สินกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และหนี้สินเหล่านั้นในงบแสดงฐานะทางการเงินทั้งนี้ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่วัดมูลค่าตามกฎหมายภาษีอากร ผลแตกต่างชั่วคราวเกิดขึ้นได้ในกรณีดังต่อไปนี้
- ก. บริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ไม่ได้จัดสรรกำไรทั้งหมดให้กับบริษัทใหญ่หรือผู้ลงทุน
 - ข. การตีราคาสินทรัพย์ใหม่ และไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษีเกิดขึ้น
 - ค. สินทรัพย์หรือหนี้สินที่ระบุได้ซึ่งได้มาจากการรวมธุรกิจโดยทั่วไปปรับรู้ตามมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี
- นอกจากนี้ยังมีผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้นเมื่อ
- ก. มีการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทนของกิจการ โดยใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แต่กำไรหรือขาดทุนทางภาษี (และฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทน) ใช้สกุลเงินที่แตกต่าง
 - ข. มีการปรับมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทน ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง หรือ
 - ค. มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกแตกต่างจากฐานภาษีเมื่อเริ่มแรก
- บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขบางประการ) เมื่อมีผลแตกต่างชั่วคราวเกิดขึ้นทุกครั้ง โดยมีข้อยกเว้นดังที่กล่าวต่อไป
- บทนำ 4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า กิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมาใช้ประโยชน์ได้ หากกิจการเคยมีขาดทุนทางภาษีในอดีต กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีได้เพียงพอเท่าที่มีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีมากพอ หรือมีหลักฐานที่น่าเชื่อถือว่ากิจการจะมีกำไรที่ต้องเสียภาษีมากพอ
- บทนำ 5. ข้อยกเว้นที่กล่าวถึงในบทนำ 3 คือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มูลค่าตามบัญชีที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกแตกต่างจากฐานภาษีเมื่อเริ่มแรก เพราะสถานการณ์ดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดผลแตกต่างทางระยะเวลา จึงไม่ทำให้เกิดสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

- บทนำ 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรรของบริษัทย่อยและบริษัทร่วม (รวมถึงที่เกิดจากผลสะสมของการแปลงค่างบการเงินที่เกี่ยวข้อง) หรือการจัดสรรกำไรที่ไม่ทำให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้ ในกรณีต่อไปนี้
- 6.1 บริษัทใหญ่ ผู้ลงทุน หรือผู้ร่วมค้าสามารถควบคุมจังหวะเวลาของการกลับรายการผลแตกต่างชั่วคราว และ
- 6.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าผลแตกต่างชั่วคราวจะไม่กลับรายการในอนาคตอันใกล้
- ข้อห้ามดังกล่าวทำให้กิจการมิได้รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้อง
- บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ความเป็นไปได้ในการรับรู้) หรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการกำหนดมูลค่าของค่าความนิยม หรือการรับรู้ผลกำไรจากการต่อรองราคาซื้อธุรกิจ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้ค่าความนิยมเมื่อเริ่มแรก
- บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
- บทนำ 9. ผลกระทบทางภาษีที่เกิดขึ้นภายหลังจากการได้ประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินบางรายการอาจขึ้นอยู่กับลักษณะของการได้ประโยชน์หรือการจ่ายชำระ เช่น
- 9.1 ในบางประเทศ อัตราภาษีที่คิดจากผลกำไรจากการขายสินทรัพย์เสียภาษีต่างจากกำไรทางภาษี
- 9.2 ในบางประเทศ จำนวนที่ใช้หักภาษีได้จากขายสินทรัพย์มีจำนวนมากกว่าจำนวนที่อาจใช้หักภาษีในรูปค่าเสื่อมราคา
- มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้วัดมูลค่าของสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามผลกระทบทางภาษีที่เกิดขึ้นภายหลังตามลักษณะที่กิจการคาดว่าจะได้ประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือการจ่ายชำระจากมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน
- บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้กิจการคิดลดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งไม่อนุญาตให้คิดลดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในที่เกิดจากการรวมธุรกิจ
- บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่แยกแสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินเป็นรายการที่หมุนเวียนกับไม่หมุนเวียนต้องไม่จัดประเภทสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและหนี้สินหมุนเวียน
- บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีข้อกำหนดที่เข้มงวดขึ้นเกี่ยวกับการหักกลบสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยอ้างอิงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายตามรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งหรือทั้งสองรูปแบบดังต่อไปนี้

13.1 การกระทบยอดจำนวนเงินระหว่างค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้กับผลคูณของกำไรทางบัญชีกับอัตราภาษีที่ใช้ หรือ

13.2 การกระทบยอดระหว่างอัตราภาษีที่แท้จริงด้วยเฉลี่ยกับอัตราภาษีที่ใช้

นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดให้กิจการต้องอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ใช้ โดยเปรียบเทียบกับรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

บทนำ 14. ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้รวมถึง

14.1 ผลแตกต่างชั่วคราวแต่ละประเภท ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้และเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้

14.1.1 มูลค่าของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่รับรู้ และ

14.1.2 มูลค่าของรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากมูลค่าดังกล่าวไม่ปรากฏอย่างชัดเจนจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงิน

14.2 ค่าใช้จ่ายทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก ดังนี้

14.2.1 กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก และ

14.2.2 กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมปกติของการดำเนินงานที่ยกเลิก

14.3 มูลค่าของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและลักษณะของหลักฐานที่ใช้สนับสนุนการรับรู้ เมื่อ

14.3.1 การใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีขึ้นอยู่กับกำไรทางภาษีในอนาคตที่เกินกว่ากำไรที่เกิดจากการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวทางภาษีที่มีอยู่ และ

14.3.2 กิจการประสบปัญหาขาดทุนในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 89 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ ประเด็นหลักของการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้อยู่ที่การรับรู้ผลกระทบทางภาษีทั้งในงวดปัจจุบันและอนาคตจาก

- ก. การได้รับประโยชน์ในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และการจ่ายชำระในอนาคตซึ่งมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินของกิจการ และ
- ข. รายการและเหตุการณ์อื่นของงวดปัจจุบันที่รับรู้ในงบการเงินของกิจการ

หลักการพื้นฐานของการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน คือกิจการจะต้องคาดว่าตนจะได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจะต้องจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือการชำระหนี้สินดังกล่าวจะมีผลทำให้กิจการชำระภาษีเพิ่มขึ้น(หรือลดลง) ในอนาคตเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่ยรายการนั้นไม่ก่อให้เกิดผลกระทบทางภาษี กิจการจะต้องบันทึกหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (หรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี) โดยมีข้อยกเว้นบางประการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องบันทึกผลกระทบทางภาษีของรายการและเหตุการณ์อื่น ในลักษณะเดียวกันกับที่บันทึกรายการและเหตุการณ์อื่นนั้น ดังนั้นหากกิจการรับรู้รายการและเหตุการณ์อื่นในกำไรหรือขาดทุน กิจการก็จะต้องรับรู้ผลกระทบทางภาษีที่เกี่ยวข้องในกำไรหรือขาดทุนด้วยเช่นกัน ส่วนรายการที่รับรู้ตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น กิจการต้องบันทึกรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับรายการนั้นในส่วนของผู้ถือหุ้นโดยตรงเช่นกัน ในทำนองเดียวกัน การรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่เกิดจากการรวมธุรกิจจะส่งผลต่อมูลค่าของค่าความนิยมหรือจำนวนผลกำไรที่รับรู้จากการต่อราคาซื้อธุรกิจ

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ การแสดงรายการภาษีเงินได้ในงบการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับวิธีการบัญชีสำหรับภาษีเงินได้
2. ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ภาษีเงินได้ หมายถึง ภาษีทั้งหลายของกิจการทั้งภายในประเทศและต่างประเทศที่คำนวณจากกำไรทางภาษี รวมทั้งภาษีซึ่งบริษัทย่อย บริษัทร่วม และการร่วมค้าต้องจ่าย เนื่องจากการจำหน่ายเงินกำไรให้แก่กิจการที่เสนอรายงาน เช่น ภาษีหัก ณ ที่จ่าย
3. ย่อนี้ไม่ใช่
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล) หรือเครดิตภาษีจากการลงทุน อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดจากเงินอุดหนุนหรือเครดิตภาษีจากการลงทุนดังกล่าว

คำนิยาม

5. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

กำไรทางบัญชี	หมายถึง	กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ก่อนหักค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้
กำไร (ขาดทุน) ทางภาษี	หมายถึง	กำไร (ขาดทุน) สำหรับงวดซึ่งคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษี เพื่อใช้คำนวณภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ (หรือได้รับคืน)
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้	หมายถึง	ผลรวมของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด
ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน	หมายถึง	จำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระหรือสามารถขอคืนได้ ซึ่งเกิดจากกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวด
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	หมายถึง	จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการต้องจ่ายในอนาคตซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หมายถึง จำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการสามารถขอคืนได้ในอนาคตซึ่งเกิดจาก

- ก. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี
- ข. ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไป
- ค. เครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไป

ผลแตกต่างชั่วคราว หมายถึง ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงในงบแสดงฐานะทางการเงินกับฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินนั้น ผลแตกต่างชั่วคราวอาจจัดเป็นประเภทใดประเภทหนึ่งดังต่อไปนี้

- ก. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี หมายถึง ผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการต้องนำไปรวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน
- ข. ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี หมายถึง ผลแตกต่างชั่วคราวที่กิจการสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน

ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สิน หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินหรือหนี้สินทางภาษีอากร

6. ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ ประกอบด้วย ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและ ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ฐานภาษี

7. ฐานภาษีของสินทรัพย์ หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีจากมูลค่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีเมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น แต่หากประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ฐานภาษีของสินทรัพย์จะเท่ากับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

ตัวอย่างการพิจารณาฐานภาษีของสินทรัพย์
1. เครื่องจักรราคาทุน 100 หักค่าเสื่อมราคาตามภาษีแล้วจากงวดก่อน ๆ ถึงงวดปัจจุบัน เป็นจำนวน 30 มีต้นทุนคงเหลือ 70 ซึ่งจะถูกหักออกในรอบบัญชีต่อไปในรูปของค่าเสื่อมราคาหรือจากการถือเป็นต้นทุนเมื่อจำหน่ายเครื่องจักร รายได้ที่เกิดจากการใช้เครื่องจักรและกำไรจากการจำหน่ายเครื่องจักรต้องนำมาเสียภาษี ส่วนผลขาดทุนจากการจำหน่ายเครื่องจักรสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ ดังนั้นฐานภาษีของเครื่องจักรคือ 70
2. ดอกเบี้ยค้างรับมีมูลค่าตามบัญชี 100 หากรายได้ดอกเบี้ยเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์เงินสด ฐานภาษีสำหรับดอกเบี้ยค้างรับจะเท่ากับศูนย์ (สำหรับประเทศไทย รายได้ที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยจะคำนวณภาษีตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี)
3. ลูกหนี้การค้ามีมูลค่าตามบัญชี 100 รายได้ที่เกี่ยวข้องรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนทางภาษีแล้ว ดังนั้นฐานภาษีของลูกหนี้การค้าจึงเท่ากับ 100
4. เงินปันผลค้างรับจากบริษัทย่อยมีมูลค่าตามบัญชี 100 เงินปันผลดังกล่าวไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี (ตามกฎหมายไทย จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีหากเป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร) ทั้งนี้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ดังกล่าวสามารถนำมาหักจากประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้ทั้งจำนวน ดังนั้นฐานภาษีสำหรับเงินปันผลค้างรับจึงเท่ากับ 100 ¹⁾
5. ลูกหนี้เงินกู้ยืมมีมูลค่าตามบัญชี 100 การจ่ายคืนเงินกู้ไม่มีผลกระทบต่อภาษีเงินได้ ดังนั้นฐานภาษีสำหรับเงินกู้ยืมดังกล่าวจึงเท่ากับ 100

8. ฐานภาษีของหนี้สิน หมายถึง มูลค่าตามบัญชีของหนี้สินหักด้วยมูลค่าของหนี้สินที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ในอนาคต ในกรณีของรายได้รับล่วงหน้า ฐานภาษีของหนี้สินคือ มูลค่าตามบัญชีหักด้วยจำนวนรายได้ที่ไม่ต้องนำไปเสียภาษีในงวดอนาคต

¹⁾ จากการวิเคราะห์ข้างต้น กรณีนี้ไม่มีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี หรืออาจะวิเคราะห์ได้อีกวิธีหนึ่งคือ เงินปันผลค้างรับมีฐานภาษีเท่ากับศูนย์ และให้ใช้อัตรากำไรเท่ากับ ศูนย์ กับผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีซึ่งเท่ากับ 100 ไม่ว่า จะวิเคราะห์วิธีใด ผลที่ได้คือไม่มีหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ตัวอย่างการพิจารณาฐานภาษีของหนี้สิน

1. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายมีมูลค่าตามบัญชี 100 หากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีตามเกณฑ์เงินสด ฐานภาษีสำหรับค่าใช้จ่ายค้างจ่ายจะเท่ากับศูนย์ (สำหรับประเทศไทย ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายจะคำนวณภาษีตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี)
2. ดอกเบี้ยรับล่วงหน้า มีมูลค่าตามบัญชี 100 หากรายได้ที่เกี่ยวข้องต้องเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์เงินสด ฐานภาษีสำหรับดอกเบี้ยรับล่วงหน้าจะเท่ากับศูนย์ (สำหรับประเทศไทยรายได้ที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยจะคำนวณภาษีตามเกณฑ์สิทธิ ซึ่งต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี)
3. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายมีมูลค่าตามบัญชี 100 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องได้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีแล้ว ฐานภาษีของค่าใช้จ่ายค้างจ่ายจะเท่ากับ 100
4. เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มค้างจ่ายมีมูลค่าตามบัญชี 100 เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี (เฉพาะเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับภาษีสรรพากร) ดังนั้น ฐานภาษีสำหรับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มค้างจ่ายจึงเท่ากับ 100^๖
5. เจ้าหนี้เงินกู้ยืมมีมูลค่าตามบัญชี 100 การจ่ายคืนเงินกู้ไม่มีผลกระทบทางภาษี ดังนั้น ฐานภาษีสำหรับเงินกู้ยืมดังกล่าวจึงเท่ากับ 100

9. รายการบางรายการอาจมีฐานภาษีได้ ถึงแม้ว่ารายการนั้นจะไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะทางการเงิน เช่น ต้นทุนวิจัยซึ่งกิจการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชีในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น แต่ยังไม่สามารถนำไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี จนกว่าจะถึงงวดถัดไป ผลแตกต่างระหว่างฐานภาษีของต้นทุนวิจัย (คือ จำนวนที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้นำไปหักเป็นรายจ่ายในอนาคตได้) กับมูลค่าตามบัญชี ซึ่งในที่นี้เท่ากับศูนย์ ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
10. ในกรณีที่ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สินไม่ปรากฏให้เห็นอย่างชัดเจน กิจการควรใช้หลักการพื้นฐานซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้ คือ กิจการจะรับรู้หนี้สิน (หรือสินทรัพย์) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ก็ต่อเมื่อการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือการชำระหนี้สินตามมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน ส่งผลให้กิจการต้องจ่ายภาษีเงินได้ในอนาคตเพิ่มขึ้น (หรือลดลง) จากจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายหากการรับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือการชำระหนี้สินนั้นไม่มีผลกระทบทางภาษี เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะกำหนดเป็นอย่างอื่น ดังตัวอย่าง ค ที่แสดงไว้ในย่อหน้าที่ 52

^๖ จากกรณีวิเคราะห์ข้างต้น กรณีที่ไม่มีผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี หรืออาจวิเคราะห์ได้อีกวิธีหนึ่งคือ เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มค้างจ่ายมีฐานภาษีเท่ากับศูนย์ และให้ใช้อัตราภาษีเท่ากับ ศูนย์ กับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีซึ่งเท่ากับ 100 ไม่ว่าจะวิเคราะห์วิธีใด ผลที่ได้คือไม่มีสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

11. สำหรับงบการเงินรวม ผลแตกต่างชั่วคราวคำนวณได้โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินจากงบการเงินรวมกับฐานภาษีที่เหมาะสม ซึ่งฐานภาษีนี้อ้างอิงจากแบบแสดงรายการเสียภาษีรวมสำหรับประเทศที่อนุญาตให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีรวมได้ ในบางประเทศ ฐานภาษีอาจอ้างอิงจากแบบแสดงรายการภาษีของแต่ละกิจการในกลุ่มกิจการ

การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้และสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน

12. ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันสำหรับงวดปัจจุบันและงวดที่ผ่านมาที่ยังไม่ได้จ่ายชำระต้องรับรู้เป็นหนี้สิน แต่หากจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในงวดปัจจุบันและงวดที่ผ่านมามากกว่าภาษีที่ต้องชำระสำหรับงวดนั้นๆ ให้รับรู้ส่วนเกินนั้นเป็นสินทรัพย์
13. ผลประโยชน์ที่เกิดจากขาดทุนทางภาษี ซึ่งกิจการสามารถนำกลับไปลดภาษีเงินได้ปัจจุบันในงวดก่อนได้ ต้องบันทึกเป็นสินทรัพย์ (กรณีนี้ยังไม่มีในประเทศไทย)
14. เมื่อกิจการนำขาดทุนทางภาษีไปใช้เพื่อลดภาษีเงินได้ปัจจุบันของงวดก่อน กิจการควรรับรู้ประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงวดที่ขาดทุนทางภาษีนั้นเกิดขึ้น เนื่องจากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ดังกล่าว และผลประโยชน์นั้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี

15. กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีทุกรายการ ยกเว้นกรณีหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นเกิดจาก
 - 15.1 การรับรู้ค่าความนิยมเมื่อเริ่มแรก หรือ
 - 15.2 การรับรู้เมื่อเริ่มแรกซึ่งสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากรายการ
 - 15.2.1 ไม่ใช่การรวมธุรกิจ และ
 - 15.2.2 ไม่ส่งผลกระทบต่อกำไรทางบัญชีและกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี ณ วันที่เกิดรายการนั้น

อย่างไรก็ตาม สำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อยสาขาและบริษัทร่วม รวมถึงส่วนได้เสียในการร่วมค้า กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 39

16. หลักการพื้นฐานของการรับรู้สินทรัพย์ คือ กิจการจะได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ในรูปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะไหลเข้าสู่กิจการในอนาคต ในกรณีที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าฐานภาษีของสินทรัพย์ มูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีสูงกว่ามูลค่าสินทรัพย์ที่สามารถนำไปหักในการคำนวณภาษี ผลแตกต่างนี้ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีและภาระที่กิจการจะต้องจ่ายภาษีเงินได้ในอนาคตจากการนี้ก็คือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ซึ่งมูลค่าตามบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องนั้น จะทำให้กิจการมีกำไรทางภาษี ผลดังกล่าวทำให้เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไปในรูปของการจ่ายภาษีเงินได้ ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จึงกำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้ รอกการตัดบัญชีทุกรายการ ยกเว้นกรณีที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 15 และ

39

ตัวอย่างการพิจารณาผลแตกต่างชั่วคราว
<p>สินทรัพย์ราคาทุน 150 มีมูลค่าตามบัญชี 100 ค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษี 90 และอัตราภาษีร้อยละ 25</p> <p>ฐานภาษีของสินทรัพย์ คือ 60 (ต้นทุน 150 หัก ค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษี 90) ในการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ที่มีมูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 100 กิจการต้องมีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 100 ในขณะที่สามารถหักค่าเสื่อมราคาทางภาษีได้อีกเพียง 60 ดังนั้นกิจการจะต้องจ่ายภาษีเงินได้เท่ากับ 10 (40 x 25%) เมื่อได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชี 100 กับฐานภาษี 60 ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี 40 กรณีนี้กิจการจึงต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี เป็นจำนวน 10 (40 x 25%) ซึ่งแสดงถึงภาษีเงินได้ที่กิจการจะต้องจ่ายในอนาคต เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์</p>

17. ผลแตกต่างชั่วคราวบางรายการเกิดขึ้นเมื่อกิจการต้องนำรายได้หรือค่าใช้จ่ายไปรวมคำนวณกำไรทางบัญชีในงวดหนึ่งในขณะที่ต้องนำจำนวนดังกล่าวไปรวมคำนวณกำไรทางภาษีในอีกงวดหนึ่ง ผลแตกต่างชั่วคราวในลักษณะนี้โดยมากเรียกว่า ผลแตกต่างทางระยะเวลา ผลแตกต่างชั่วคราวตามตัวอย่างต่อไปนี้จัดเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี ซึ่งมีผลทำให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี

17.1 กิจการนำรายได้ดอกเบี๋ยรับไปรวมคำนวณกำไรทางบัญชีตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา แต่ในบางประเทศกำหนดให้นำรายได้ดอกเบี๋ยรับไปรวมคำนวณกำไรทางภาษีเงินได้เมื่อได้รับเงินสด ในกรณีนี้ฐานภาษีของดอกเบี๋ยค้างรับที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินจะมีค่าเป็นศูนย์ เนื่องจากรายได้ดอกเบี๋ยรับจะไม่ถูกรวมเป็นกำไรทางภาษีจนกว่ากิจการจะได้รับเงินสด

17.2 มูลค่าค่าเสื่อมราคาที่ใช้ในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีอาจแตกต่างจากมูลค่าค่าเสื่อมราคาที่ใช้ในการคำนวณกำไรทางบัญชี ผลแตกต่างชั่วคราวในกรณีนี้ จะเท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์กับฐานภาษีของสินทรัพย์ ซึ่งฐานภาษีสคำนวณจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์หักด้วยจำนวนที่เกี่ยวข้องทั้งหมดของสินทรัพย์ที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้นำไปหักในการคำนวณกำไรทางภาษีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดก่อนได้ หากค่าเสื่อมราคาทางภาษีมากกว่าค่าเสื่อมราคาทางบัญชี จะทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีขึ้น และกิจการต้องบันทึกเป็นหนี้สินภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี หากค่าเสื่อมราคาทางภาษีน้อยกว่า

ค่าเสื่อมราคาทางบัญชี จะทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งมีผลทำให้เกิดสินทรัพย์ ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

- 17.3 กิจการอาจบันทึกต้นทุนในการพัฒนาเป็นสินทรัพย์และทยอยตัดจำหน่ายในงวดอนาคต เพื่อนำไปคำนวณกำไรทางบัญชี แต่นำต้นทุนในการพัฒนาทั้งหมดไปรวมคำนวณกำไรทางบัญชีในงวดบัญชีที่เกิดรายการ ในกรณีนี้ ต้นทุนในการพัฒนามีฐานภาษีเท่ากับศูนย์ เนื่องจากได้หักจากกำไรทางภาษีทั้งจำนวนแล้ว ผลแตกต่างชั่วคราวจึงเท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของต้นทุนในการพัฒนากับฐานภาษี (โดยฐานภาษีมียุทธศาสตร์เท่ากับศูนย์)
18. ผลแตกต่างชั่วคราวเกิดขึ้นได้ในกรณีดังต่อไปนี้
 - 18.1 ต้นทุนในการรวมธุรกิจได้ปันส่วนให้กับสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่ระบุได้ตามมูลค่า ยุติธรรม แต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี (ดูย่อหน้า 19)
 - 18.2 กิจการตีราคาสินทรัพย์ใหม่แต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี (ดูย่อหน้า 20)
 - 18.3 กิจการมีค่าความนิยม ที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ (ดูย่อหน้า 21 และ 32)
 - 18.4 ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกแตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีเมื่อเริ่มแรก ตัวอย่างเช่น กรณีที่กิจการได้รับประโยชน์จากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ซึ่งเป็นรายการสินทรัพย์ทางบัญชี แต่ผลประโยชน์ที่ได้ไม่ต้องเสียภาษี (ดูย่อหน้า 22 และ 33) หรือ
 - 18.5 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาและบริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า แตกต่างจากฐานภาษีของเงินลงทุนหรือส่วนได้เสียนั้น (ดูย่อหน้า 38-45)

การรวมธุรกิจ

19. ด้วยข้อยกเว้นที่จำกัด สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจถูกรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ กรณีนี้ผลแตกต่างชั่วคราวจะเกิดขึ้นหากฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวไม่ได้รับผลกระทบจากการรวมธุรกิจ หรือได้รับผลกระทบที่แตกต่าง เช่น หากกิจการปรับเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรม แต่ฐานภาษีของสินทรัพย์ยังคงมีค่าเท่ากับต้นทุนเดิมตามบัญชีของเจ้าของเดิม ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีขึ้นและต้องบันทึกเป็นหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี การรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าวนี้จะส่งผลกระทบต่อมูลค่าของค่าความนิยม (ดูย่อหน้า 66)

สินทรัพย์ที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม

20. มาตรฐานการรายงานทางการเงินบางฉบับอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการแสดงมูลค่าสินทรัพย์บางประเภทด้วยมูลค่ายุติธรรม หรือให้ตีราคาสินทรัพย์ใหม่ได้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในบางประเทศการตีราคาหรือการปรับปรุงราคาสินทรัพย์ให้เป็นมูลค่ายุติธรรมจะส่งผลกระทบต่อกำไร (หรือขาดทุน) ทางภาษีสำหรับงวดปัจจุบัน ทำให้ต้องมีการปรับปรุงฐานภาษีของสินทรัพย์ใหม่ จึงทำให้ไม่เกิด

ผลแตกต่างชั่วคราว สำหรับประเทศอื่น ๆ การตีราคาหรือการปรับปรุงราคาสินทรัพย์ไม่ส่งผลกระทบต่อกำไรทางภาษีในงวดที่ตีราคาหรือปรับปรุงราคาสินทรัพย์ ในกรณีนี้กิจการจึงไม่ต้องปรับปรุงฐานภาษีของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตามการได้รับประโยชน์ตามมูลค่าตามบัญชีจะส่งผลทำให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ต้องเสียภาษีต่อกิจการและจำนวนที่นำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้จะแตกต่างจากมูลค่าที่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ดังนั้นผลแตกต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่กับฐานภาษีถือเป็น ผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งจะต้องรับรู้เป็นหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็กรณใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้ด้วย

- 20.1 กิจการไม่มีความตั้งใจที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ ในกรณีนี้กิจการจะได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีที่ตีใหม่ของสินทรัพย์โดยการใช้สินทรัพย์ ซึ่งจะก่อให้เกิดรายได้ทางภาษีที่สูงกว่าค่าเสื่อมราคาที่ถูกหมายภาษีอากรยอมให้นำไปหักเป็นรายจ่ายในงวดอนาคต หรือ
- 20.2 กิจการสามารถชะลอการจ่ายภาษีเงินได้ของกำไรฝ่ายทุนออกไป หากนำเงินที่ได้จากการขายไปลงทุนในสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน สำหรับกรณีนี้ กิจการยังคงมีภาระภาษีเงินได้ เมื่อกิจการขายสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงนั้นไป หรือนำสินทรัพย์ดังกล่าวไปใช้

ค่าความนิยม

21. ค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ คือ มูลค่าตามย่อหน้าที่ 21.1 ที่สูงกว่ามูลค่าตามย่อหน้าที่ 21.2 ดังต่อไปนี้
 - 21.1 ผลรวมของ
 - 21.1.1 สิ่งตอบแทนจากการโอนซึ่งเป็นไปตามการโอนให้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งปกติรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อธุรกิจ
 - 21.1.2 มูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการของผู้ถูกซื้อที่รับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และ
 - 21.1.3 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อธุรกิจตามสัดส่วนความเป็นเจ้าของในผู้ถูกซื้อที่ถือโดยผู้ซื้อไว้ก่อนแล้วในการรวมธุรกิจที่ดำเนินการสำเร็จเป็นขั้น ๆ
 - 21.2 มูลค่าสุทธิของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อธุรกิจที่วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้)

หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรหลายแห่งไม่อนุญาตให้นำส่วนที่ลดลงของค่าความนิยมมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี (รวมทั้งกรณีประเทศไทย) นอกจากนี้ในประเทศดังกล่าว ราคาทุนของค่าความนิยมถือเป็นรายจ่ายทางภาษีไม่ได้เมื่อบริษัทย่อยจำหน่ายธุรกิจนั้นออกไป ในกรณีนี้ค่าความนิยมจะมีฐานภาษีเป็นศูนย์ และผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมกับฐานภาษีซึ่งเท่ากับศูนย์ ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี อย่างไรก็ตาม

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เป็นผลจากกรณีดังกล่าว เนื่องจากค่าความนิยมเป็นเพียงมูลค่าคงเหลือ (จากผลต่างของต้นทุนการซื้อกับมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่ซื้อ) และหากมีการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจะทำให้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมเพิ่มขึ้น

21ก. การลดลงในภายหลังของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ไม่ได้รับรู้เนื่องจากเกิดจากค่าความนิยมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก ถือว่าเป็นผลจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยเช่นกัน ดังนั้น จึงไม่ทำให้รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามย่อหน้าที่ 15.1 ตัวอย่างเช่น ในการรวมธุรกิจ หากกิจการรับรู้ค่าความนิยมจำนวน 100 บาท ซึ่งมีต้นทุน 100 แต่ฐานภาษีเท่ากับศูนย์ ย่อหน้าที่ 15.1 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ในกรณีนี้หากภายหลังกิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการต่อจ่ายของค่าความนิยม 20 บาท จำนวนผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมจะลดลงจาก 100 บาท เป็น 80 บาท ทำให้มูลค่าของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้ลดลงด้วย การลดลงของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ไม่ได้รับรู้ดังกล่าวเกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก ดังนั้นจึงไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้ตามย่อหน้าที่ 15.1

21ข. หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมให้รับรู้ได้หากไม่ได้เกิดขึ้นจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของค่าความนิยม ตัวอย่างเช่น หากในการรวมธุรกิจ กิจการรับรู้ค่าความนิยมจำนวน 100 บาท หักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ในอัตราร้อยละ 20 ต่อปีนับตั้งแต่ปีที่ได้มา ฐานภาษีของค่าความนิยมจะเท่ากับ 100 บาท ณ วันที่รับรู้เริ่มแรกและเท่ากับ 80 บาท ณ สิ้นปีที่ได้มา หากมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมคงเหลือ ณ สิ้นปี ไม่เปลี่ยนแปลงจากจำนวน 100 บาท ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีจำนวน 20 บาท จะเกิดขึ้น ณ สิ้นปีนั้น เนื่องจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีนั้นไม่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก กิจการจึงต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก

22. ผลแตกต่างชั่วคราวอาจเกิดขึ้นจากการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินเมื่อเริ่มแรก เช่น ในกรณีกิจการไม่สามารถนำต้นทุนของสินทรัพย์บางส่วนหรือทั้งหมดไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษี เป็นต้น วิธีการทางบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวดังกล่าวขึ้นอยู่กับลักษณะของรายการที่ทำให้ต้องรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก ดังต่อไปนี้

22.1 ในการรวมธุรกิจ กิจการต้องรับรู้หนี้สินหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ซึ่งจำนวนดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อจำนวนค่าความนิยมหรือจำนวนของมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์ หนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ระบุได้ของผู้ถือส่วนที่สูงกว่าต้นทุนในการรวมธุรกิจ (ดูย่อหน้าที่ 19)

22.2 หากรายการที่เกิดขึ้นมีผลกระทบต่อกำไรทางบัญชีหรือกำไรทางภาษี กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี รวมทั้งต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายหรือรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนด้วย (ดูย่อหน้าที่ 59)

22.3 หากรายการที่เกิดขึ้นไม่ใช่การรวมธุรกิจ และไม่ส่งผลกระทบต่อกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีและถ้ารายการนั้นไม่อยู่ในช้อยกเว้นที่แสดงไว้ในย่อหน้าที่ 15 และ 24 กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินด้วยยอดเดียวกัน อย่างไรก็ตามรายการปรับปรุงดังกล่าวจะส่งผลให้งบการเงินมีความโปร่งใสน้อยลง ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกรณีดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการรับรู้เมื่อเริ่มแรกหรือการรับรู้ภายหลัง (ดูตัวอย่างประกอบข้างล่าง) นอกจากนี้กิจการยังไม่สามารถบันทึกการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังที่เกิดกับในบัญชีสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้ นั้น เมื่อสินทรัพย์นั้นมีการสึกหรอและเสื่อมราคา

ตัวอย่างประกอบย่อหน้าที่ 22.3
<p>กิจการตั้งใจจะใช้สินทรัพย์ที่มีราคาทุน 1,000 ตลอดอายุการใช้งาน 5 ปี หลังจากนั้นจะจำหน่ายสินทรัพย์นั้นตามมูลค่าคงเหลือเท่ากับศูนย์ อัตราภาษีเงินได้เท่ากับร้อยละ 40 ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ไม่สามารถถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี และในการจำหน่ายสินทรัพย์กำไรจากการจำหน่ายไม่ต้องเสียภาษี และขาดทุนจากการจำหน่ายเป็นรายจ่ายทางภาษีไม่ได้</p> <p>เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการจะมีรายได้ทางภาษีเท่ากับ 1,000 และต้องเสียภาษีเท่ากับ 400 แต่กิจการไม่ต้องบันทึกหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจำนวน 400 เนื่องจากกรณีนี้เป็นผลจากการรับรู้สินทรัพย์เมื่อเริ่มแรก</p> <p>ในปีต่อไปมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เท่ากับ 800 หากกิจการมีรายได้ทางภาษีเท่ากับ 800 กิจการต้องเสียภาษีจำนวน 320 กิจการไม่ต้องบันทึกหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 320 เพราะกรณีนี้เป็นผลมาจากการรับรู้สินทรัพย์เมื่อเริ่มแรก</p>

23. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้ผู้ออกตราสารแบบผสม (เช่น หุ้นกู้แปลงสภาพ) จัดประเภทส่วนของตราสารที่เป็นหนี้สินเป็นหนี้สิน และส่วนที่เป็นส่วนของทุนเป็นส่วนของทุน ในบางประเทศ ฐานภาษีของส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินในการรับรู้เริ่มแรกจะเท่ากับมูลค่าตามบัญชีเริ่มแรกของผลรวมของส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินและทุน ดังนั้นผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีจะเกิดจากการรับรู้เริ่มแรกของส่วนประกอบที่เป็นทุนซึ่งแยกออกจากส่วนประกอบที่เป็นหนี้สิน ดังนั้นกรณีนี้จึงไม่อยู่ในช้อยกเว้นตามย่อหน้าที่ 15.2 และกิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี นอกจากนี้ย่อหน้าที่ 61ก. กำหนดว่า กิจการต้องบันทึกภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยตรงไปยังส่วนของทุนและย่อหน้าที่ 58 กำหนดว่า กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นภายหลังเป็นค่าใช้จ่ายหรือรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี

24. กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการ โดยรับรู้เท่ากับจำนวนที่เป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวนั้นมาใช้หักภาษีได้ ทั้งนี้กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้เริ่มแรกของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดจากรายการต่อไปนี้

24.1 รายการที่ไม่ใช่การรวมธุรกิจ และ

24.2 ณ วันที่เกิดรายการ รายการนั้นไม่มีผลกระทบต่อกำไรทางบัญชี และกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี

อย่างไรก็ตาม หากผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีนั้นเกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อยสาขา บริษัทร่วมและส่วนได้เสียในการร่วมค้า ให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามย่อหน้าที่ 44

25. หลักการพื้นฐานของการรับรู้หนี้สิน คือ กิจการจะต้องสูญเสียทรัพยากรในรูปของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไปเพื่อชำระหนี้สินในงวดอนาคต มูลค่าบางส่วนหรือทั้งหมดของทรัพยากรที่สูญไปนั้นอาจนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีของงวดบัญชีหลังจากงวดที่รับรู้หนี้สินนั้นได้ ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวระหว่างมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินกับฐานภาษีของหนี้สินขึ้นซึ่งจะทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่กิจการจะได้รับคืนในอนาคตเมื่อส่วนของหนี้สินนั้นสามารถนำไปหักจากกำไรทางภาษีได้ ในทำนองเดียวกันหากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มีน้อยกว่าฐานภาษี ผลแตกต่างจะทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้ที่กิจการจะได้รับคืนในอนาคต

ตัวอย่าง

กิจการบันทึกต้นทุนค่าประกันคุณภาพสินค้าค้างจ่ายเป็นหนี้สินจำนวน 100 ในการคำนวณภาษี กิจการไม่สามารถนำต้นทุนค่าประกันคุณภาพสินค้าไปหักเป็นค่าใช้จ่ายจนกว่าจะจ่ายจริง อัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 25

ในกรณีนี้ฐานภาษีของหนี้สินเป็นศูนย์ (มูลค่าตามบัญชี 100 หักด้วยมูลค่าหนี้สินที่กิจการสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีได้ในอนาคต) เมื่อกิจการจ่ายชำระหนี้สินตามมูลค่าตามบัญชีจะทำให้กำไรทางภาษีในอนาคตลดลงเท่ากับ 100 และภาษีที่ต้องจ่ายในอนาคตจะลดลงเท่ากับ 25 ($100 \times 25\%$) ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชี 100 กับฐานภาษีศูนย์ เป็นผลต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีมีจำนวนเท่ากับ 100 ดังนั้นกิจการจึงต้องบันทึกสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 25 ($100 \times 25\%$) หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอที่จะได้รับประโยชน์จากการลดลงของจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายดังกล่าว

26. ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี มีดังนี้
- 26.1 ผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อเกษียณอายุถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชี เนื่องจากพนักงานให้บริการแก่บริษัท แต่จะสามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีได้ ก็ต่อเมื่อกิจการจ่ายเงินสมทบให้กองทุนหรือเมื่อกิจการจ่ายเงินผลประโยชน์ภายหลังการเลิกจ้างให้แก่พนักงาน ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวระหว่างมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินกับฐานภาษี ซึ่งฐานภาษีของหนี้สินมักมีค่าเป็นศูนย์ ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีดังกล่าวจะก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ซึ่งกิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปของค่าใช้จ่ายที่สามารถนำไปหักจากกำไรทางภาษีเมื่อกิจการจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนหรือจ่ายเงินผลประโยชน์ให้แก่พนักงาน
- 26.2 กิจการรับรู้ต้นทุนในการวิจัยเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชีในงวดที่เกิดรายการ แต่อาจไม่สามารถนำจำนวนดังกล่าวไปหักในการคำนวณกำไร (หรือขาดทุน) ในทางภาษีได้จนกว่าจะถึงงวดถัดไป ผลแตกต่างระหว่างฐานภาษีของต้นทุนในการวิจัย (จำนวนที่กฎหมายภาษีอากรอนุญาตให้นำไปหักเป็นรายจ่ายในอนาคต) กับมูลค่าตามบัญชีซึ่งเท่ากับศูนย์ ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
- 26.3 ด้วยข้อยกเว้นที่จำกัด กิจการรับรู้สินทรัพย์ที่ได้รับมาและหนี้สินที่ระบุได้จากการรวมธุรกิจด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อธุรกิจ หากกิจการรับรู้หนี้สิน ณ วันที่ได้รับมาแต่ยังไม่สามารถนำต้นทุนที่เกี่ยวข้องไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีได้จนกว่าจะถึงงวดถัดไป ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีขึ้น นอกจากนี้จะเกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีขึ้นได้ หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับมามีมูลค่าต่ำกว่าฐานภาษี สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากทั้งสองกรณีข้างต้นจะส่งผลกระทบต่อค่าความนิยม (ดูย่อหน้าที่ 66)
- 26.4 กิจการอาจบันทึกสินทรัพย์บางรายการด้วยมูลค่ายุติธรรม หรืออาจตีราคาใหม่ โดยไม่มีการปรับปรุงเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี (ดูย่อหน้าที่ 20) ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีขึ้น หากฐานภาษีของสินทรัพย์มีจำนวนมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น
27. การกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีจะมีผลทำให้กำไรทางภาษีสำหรับงวดอนาคตลดลง อย่างไรก็ตามกิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรูปของภาษีเงินได้ที่จ่ายลดลง ก็ต่อเมื่อกิจการมีกำไรทางภาษีมากเพียงพอที่จะนำรายการนั้นมาหักได้ ดังนั้นกิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีมากเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีมาหักได้
28. มีความเป็นไปได้ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะใช้ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีได้ ก็ต่อเมื่อกิจการมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี และมีหน่วยงานจัดเก็บภาษีเดียวกันและหน่วยภาษีเดียวกันซึ่งมีจำนวนที่เพียงพอและคาดว่าจะเกิดการกลับรายการ

- 28.1 ในงวดเดียวกันกับงวดที่คาดว่าจะมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี หรือ
- 28.2 ในงวดที่ขาดทุนทางภาษีที่เกิดจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสามารถยกไปใช้ประโยชน์ได้ซึ่งอาจเป็นงวดภาษีในอดีตหรือในอนาคต (กรณีกฎหมายภาษีไทย จะอนุญาตให้เฉพาะขาดทุนทางภาษีสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีย้อนหลังไป ลดกำไรทางภาษีที่จะเกิดในอนาคตเท่านั้น)

ในกรณีดังกล่าว กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในงวดที่ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีเกิดขึ้น

29. หากกิจการมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีและหน่วยภาษีเดียวกันไม่เพียงพอ กิจการสามารถรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกรณีดังต่อไปนี้

29.1 เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีและหน่วยภาษีหน่วยเดียวกันเพียงพอในงวดเดียวกันกับที่มีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี (หรือในงวดที่ขาดทุนทางภาษีที่เกิดจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสามารถยกไปใช้ประโยชน์ได้ซึ่งอาจเป็นงวดในอดีตหรือในอนาคต ซึ่งเรื่องนี้ กฎหมายภาษีไทยให้ใช้ประโยชน์ได้เฉพาะการนำขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีไปลดภาษีในงวดอนาคต) ในการประเมินว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีในงวดอนาคตเพียงพอหรือไม่ กิจการจะไม่พิจารณาจำนวนที่ต้องเสียภาษีที่เกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่นำไปหักภาษีซึ่งคาดว่าจะเกิดในงวดอนาคต เนื่องจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตนั้นต้องอาศัยกำไรทางภาษีในงวดอนาคต เพื่อพิจารณาการใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าวเช่นกัน หรือ

29.2 กิจการมีการวางแผนภาษีอากรเพื่อทำให้กิจการมีกำไรทางภาษีในงวดที่เหมาะสมได้

30. การวางแผนภาษีอากร หมายถึง วิธีที่กิจการปฏิบัติเพื่อสร้างหรือเพิ่มกำไรทางภาษีในงวดใดงวดหนึ่ง ก่อนที่ขาดทุนทางภาษีหรือเครดิตภาษีจะหมดประโยชน์ลง เช่น ในบางประเทศกิจการสามารถสร้างหรือเพิ่มกำไรทางภาษีได้โดย

- 30.1 เลือกที่จะจ่ายภาษีจากรายได้ดอกเบี้ยรับตามเกณฑ์เงินสดหรือเกณฑ์คงค้าง
- 30.2 ชะลอสิทธิเรียกร้องการหักค่าใช้จ่ายบางรายการจากกำไรทางภาษีไปในงวดอื่น
- 30.3 ขายหรือขายและเช่ากลับคืนสินทรัพย์ที่มีราคาเพิ่มขึ้น แต่กิจการไม่สามารถปรับปรุงฐานภาษีของสินทรัพย์ดังกล่าวเพื่อสะท้อนราคาที่เพิ่มขึ้น
- 30.4 ขายสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีออกไป (เช่น ในบางประเทศรายได้จากพันธบัตรรัฐบาลไม่ต้องเสียภาษี) เพื่อนำเงินไปซื้อเงินลงทุนที่ก่อให้เกิดรายได้ที่ต้องเสียภาษีแทน

ถึงแม้ว่าการวางแผนทางภาษีเป็นการขยับกำไรทางภาษีจากงวดอนาคตให้ขึ้นมาอยู่ในงวดก่อนหน้า การนำผลขาดทุนทางภาษี หรือเครดิตภาษีไปใช้ประโยชน์ก็ยังขึ้นอยู่กับผลกำไรทางภาษี ในอนาคตที่เกิดจากแหล่งอื่น นอกเหนือจากผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้นในงวดด้วย

31. ในกรณีที่กิจการมีประวัติการขาดทุนในงวดที่ผ่านมาไม่นาน ให้กิจการพิจารณาแนวทางตามที่กล่าว ในย่อหน้าที่ 35 และ 36
32. ย่อหน้านี้ไม่ใช่

ค่าความนิยม

- 32ก. ถ้ามูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจน้อยกว่าฐานภาษี ผลแตกต่างที่เกิดขึ้น จะก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้เริ่มแรกของค่าความนิยมควรรับรู้เป็นส่วนหนึ่งในการบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ ซึ่งมูลค่าขึ้นอยู่กับความเป็นไปได้ที่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะใช้ประโยชน์ของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี

การรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเริ่มแรก

33. มีสถานการณ์หนึ่งที่สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเกิดขึ้นจากการรับรู้สินทรัพย์เมื่อเริ่มแรก คือ กรณีที่กิจการได้รับเงินอุดหนุนเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่ต้องเสียภาษีจากรัฐบาล โดยกิจการนำเงินอุดหนุนดังกล่าวไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ แต่ในทางภาษีกิจการไม่สามารถนำมูลค่าเงินอุดหนุนไปหักจากมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ (ซึ่งเท่ากับฐานภาษี) ได้ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จึงต่ำกว่าฐานภาษีและทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีขึ้น หรือในอีกกรณีหนึ่งกิจการอาจบันทึกเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้รอการตัดบัญชี ซึ่งทำให้เกิดผลต่างระหว่างรายได้รอการตัดบัญชีกับฐานภาษี ซึ่งมีค่าเป็นศูนย์ จึงทำให้เกิดเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีขึ้น ทั้งนี้ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีการนำเสนออย่างไรก็ตาม กิจการไม่สามารถรับรู้รายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีได้ ด้วยเหตุผลตามที่กล่าวใน ย่อหน้าที่ 22

ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้

34. กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับขาดทุนทางภาษีหรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้เท่าที่ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า กิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอที่จะนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ได้
35. หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดจากผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้และเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ เป็นหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวที่นำไปหักภาษี แต่ทั้งนี้การที่กิจการมีผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ เป็นหลักฐานสำคัญที่แสดงว่ากิจการอาจจะไม่มีกำไรทางภาษีในอนาคต ดังนั้น หากกิจการมีประวัติการขาดทุนในงวดที่ผ่านมา กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ได้ เท่าที่กิจการ

มีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีเพียงพอ หรือมีหลักฐานที่เชื่อได้ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้มาใช้ประโยชน์ได้ในสถานการณ์ข้างต้น ย่อหน้าที่ 82 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและลักษณะของหลักฐานที่ใช้สนับสนุนการรับรู้รายการ

36. กิจการควรพิจารณาหลักเกณฑ์ต่อไปในการประเมินความน่าจะเป็นว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ไปใช้ประโยชน์ได้หรือไม่

36.1 กิจการมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีและหน่วยเสียภาษีเดียวกัน ในจำนวนที่เพียงพอที่จะนำขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ไปใช้ประโยชน์ได้ก่อนที่จะหมดอายุหรือไม่

36.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่หรือไม่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีก่อนที่ผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้จะหมดอายุลง

36.3 ผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้นั้น เกิดจากสาเหตุที่สามารถระบุได้และเหตุการณ์นั้นไม่น่าจะเกิดขึ้นอีกหรือไม่

36.4 กิจการมีการวางแผนภาษี (ดูย่อหน้าที่ 30) เพื่อสร้างกำไรทางภาษีให้เกิดขึ้นในงวดที่สามารถนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ไปใช้ประโยชน์ได้หรือไม่

หากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีที่เพียงพอที่จะใช้ประโยชน์จากขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ทั้งหมด กิจการไม่ควรรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับส่วนนั้น

การนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้มาประเมินใหม่

37. ทุกวันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน กิจการต้องประเมินสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้ใหม่ และกิจการจะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้นั้นได้ตามจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีในอนาคตที่จะทำให้ได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การที่สถานการณ์ทางการค้าปรับตัวดีขึ้นอาจส่งผลให้กิจการมีกำไรทางภาษีในอนาคตเพียงพอที่จะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24 หรือ 34 อีกตัวอย่างหนึ่งคือ การที่กิจการต้องประเมินสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีใหม่ ณ วันที่รวมธุรกิจ หรือภายหลังการรวมธุรกิจแล้ว (ดูย่อหน้าที่ 67 และ 68)

เงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า

38. ผลแตกต่างชั่วคราวจะเกิดขึ้นเมื่อมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า (ซึ่งหมายถึงส่วนแบ่งของบริษัทใหญ่ หรือส่วนแบ่งของผู้ลงทุน

ในสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ซึ่งรวมถึงมูลค่าตามบัญชีของ ค่าความนิยมด้วย) มีจำนวนแตกต่างจากฐานภาษี (ซึ่งมักเท่ากับราคาทุน) ของเงินลงทุนหรือ ส่วนได้เสีย ผลแตกต่างนี้อาจเกิดขึ้นได้ในหลายสถานการณ์ เช่น

- 38.1 บริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วม และการร่วมค้ามีกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร
- 38.2 การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ในกรณีที่บริษัทใหญ่และ บริษัทย่อยไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศเดียวกัน
- 38.3 การลดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมลงให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ในงบการเงินรวม จำนวนของผลแตกต่างชั่วคราวอาจต่างจากผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้อง กับเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะของบริษัทใหญ่ หากบริษัทใหญ่บันทึกเงินลงทุนในงบการเงิน เฉพาะของบริษัทใหญ่ด้วยราคาทุนหรือราคาที่ดีใหม่

39. กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี ทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาและบริษัทร่วม และส่วนได้เสีย ในการร่วมค้า ยกเว้นเมื่อเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อ ดังต่อไปนี้

- 39.1 บริษัทใหญ่ ผู้ลงทุนหรือผู้ร่วมค้า สามารถควบคุมระยะเวลาในการกลับรายการ ของผลแตกต่างชั่วคราว และ
- 39.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าจะไม่มี การกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราว ในอนาคตอันใกล้

40. เนื่องจากโดยปกติบริษัทใหญ่เป็นผู้ควบคุมนโยบายการจ่ายเงินปันผลของบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ จึงสามารถควบคุมจังหวะเวลาการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนนั้น (รวมถึงผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้นจากกำไรที่ไม่ได้จัดสรรและจากผลต่างในการแปลงค่าเงินตรา ต่างประเทศ) เกิดขึ้นเมื่อใด นอกจากนี้ ในทางปฏิบัติ บริษัทใหญ่มักจะไม่สามารถประมาณ จำนวนภาษีเงินได้ที่จะต้องจ่าย เมื่อมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราว ด้วยเหตุนี้เมื่อ บริษัทใหญ่ตัดสินใจที่จะไม่ให้มีการจัดสรรกำไรของบริษัทย่อยในระยะเวลาอนาคตอันใกล้ บริษัท จึงไม่ต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ทั้งนี้ข้อกำหนดในย่อหน้านี้สามารถนำไปถือปฏิบัติ กับเงินลงทุนในสาขาด้วย

41. กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทนด้วยสกุลเงินที่ใช้ดำเนินการ (ดูมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยน เงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)) หากกิจการต้องคำนวณกำไรขาดทุนทางภาษี ด้วยสกุลเงินที่ต่างกัน (ซึ่งมีผลให้ฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทนของกิจการ ต่างกันด้วย) แล้ววัดมูลค่าด้วยสกุลเงินที่ต่างกัน การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนจะทำให้ เกิดผลแตกต่างชั่วคราวซึ่งทำให้กิจการต้องรับรู้หนี้สินหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 24) และจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน (ดูย่อหน้าที่ 58)

42. ผู้ลงทุนในบริษัทร่วมที่ไม่สามารถควบคุมกิจการนั้นได้ และมักจะไม่สามารถกำหนดนโยบายการจ่ายเงินปันผลได้ ดังนั้นหากไม่มีข้อตกลงพิเศษที่กำหนดว่าบริษัทร่วมจะไม่จ่ายเงินปันผลในอนาคตอันใกล้ ผู้ลงทุนต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ในบางกรณีผู้ลงทุนอาจไม่สามารถประเมินจำนวนภาษีเงินได้ที่จะต้องชำระในกรณีที่ได้รับประโยชน์จากเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้ แต่สามารถประเมินจำนวนขั้นต่ำและระบุได้ว่า ภาษีที่ต้องจ่ายเท่ากับหรือสูงกว่าจำนวนขั้นต่ำได้ ในกรณีนี้จะใช้จำนวนที่ประเมินนี้วัดมูลค่าหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
43. ข้อตกลงระหว่างผู้ร่วมค้าในการร่วมค้ามักเกี่ยวข้องกับการแบ่งปันกำไรและข้อกำหนดเกี่ยวกับการแบ่งปันกำไรจะว่าต้องได้รับการอนุมัติเป็นเอกฉันท์หรืออนุมัติโดยเสียงส่วนใหญ่ตามจำนวนที่ระบุ หากผู้ร่วมค้าสามารถควบคุมการแบ่งปันกำไรได้และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะไม่มีกำไรในอนาคตก่อนใกล้ ผู้ร่วมค้าไม่ต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
44. กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการที่เกิดขึ้นจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า
- 44.1 จะมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้ และ
 - 44.2 จะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวมาใช้ประโยชน์ได้
45. ในการตัดสินใจว่ากิจการควรรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สำหรับผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งเกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้าหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28 ถึง 31

การวัดมูลค่า

46. กิจการต้องวัดมูลค่าหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและงวดก่อนตามจำนวนที่คาดว่าจะต้องจ่ายชำระแก่ (หรือได้รับคืนจาก) หน่วยงานจัดเก็บภาษี โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่บังคับใช้อยู่หรือที่คาดว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน
47. กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีด้วยอัตราภาษีสำหรับงวดที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือในงวดที่กิจการคาดว่าจะจ่ายชำระหนี้สินภาษี โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่มีผลบังคับใช้อยู่ หรือที่คาดได้ค่อนข้างแน่ว่าจะมีผลบังคับใช้ภายในสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน
48. ปกติกิจการจะวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันรวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่มีผลบังคับใช้แล้ว แต่ในบางประเทศ การประกาศใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) โดยรัฐบาลมีผลกระทบ

สำคัญต่อการบังคับใช้จริงที่อาจเกิดขึ้นหลังการประกาศในหลายเดือนต่อมา ในกรณีเช่นนี้ กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้โดยใช้อัตราภาษี (และกฎหมายภาษีอากร) ที่รัฐบาลประกาศ

49. หากกิจการต้องเสียภาษีในอัตราภาษีที่แตกต่างกันสำหรับกำไรในแต่ละระดับ กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยใช้อัตราภาษีเฉลี่ยที่คาดว่าจะต้องใช้กับกำไรทางภาษี (หรือขาดทุนทางภาษี) ในงวดที่กิจการคาดว่าจะมีการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราว
50. ย่อหน้านี้ไม่ใช่
51. การวัดมูลค่าของหนี้สินและสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้องสะท้อนถึงผลกระทบทางภาษีที่จะเกิดจากลักษณะวิธีการที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ หรือจะจ่ายชำระหนี้สินตามมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน
52. ในบางประเทศ ลักษณะที่กิจการจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สิน อาจส่งผลกระทบต่อรายการใดรายการหนึ่งหรือทั้งสองรายการดังนี้
 - 52.1 อัตราภาษีที่ใช้เมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สินตามมูลค่าตามบัญชี
 - 52.2 ฐานภาษีของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น

ในกรณีนี้ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้อัตราภาษีและฐานภาษีที่สอดคล้องกับลักษณะที่กิจการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สิน

ตัวอย่าง ก (ตัวอย่าง ก นี้เป็นกรณีที่กฎหมายภาษีกำหนดอัตราภาษีไม่เท่ากันระหว่างอัตราภาษีจากการจำหน่ายสินทรัพย์และอัตราภาษีปกติ กรณีนี้จึงไม่เกิดขึ้นกับประเทศไทย)

สินทรัพย์มีมูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 100 แต่มีฐานภาษีเพียง 60 ประเด็นนี้มีข้อสังเกตว่า กรณีที่มีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์กิจการคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีร้อยละ 20 ซึ่งไม่เท่ากับอัตราภาษีในกรณีอื่นที่เสียภาษีอัตราร้อยละ 30

ตามตัวอย่าง กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเท่ากับ 8 ($40 \times 20\%$) หากกิจการคาดว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อไม่ใช้งานต่อไป กิจการจะรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเท่ากับ 12 (คำนวณจาก $40 \times 30\%$) หากกิจการคาดว่าจะไม่ขายสินทรัพย์ แต่จะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์มูลค่าตามบัญชีโดยการใช้งานสินทรัพย์นั้นแทน

ตัวอย่าง ข (ตัวอย่างนี้ให้อ้างอิงได้กับมาตรา 65 ทวิ(3) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยไม่มีกรณีนี้ เพราะประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ โดยคำนวณจากราคาขายหักด้วยต้นทุนทางภาษี)

สินทรัพย์ราคาทุน 100 มีมูลค่าตามบัญชี 80 ซึ่งกิจการได้ตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นเป็น 150 และไม่มีทำรายการปรับปรุงทางภาษีสำหรับการตีราคาสินทรัพย์นี้ ค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษีของสินทรัพย์เท่ากับ 30 และอัตราภาษีคือร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ ในกรณีนี้มีข้อสังเกตว่า ถ้ากิจการจำหน่ายสินทรัพย์ได้สูงกว่าราคาทุน กิจการต้องนำค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษีจำนวน 30 มารวมเป็นกำไรทางภาษี แต่ส่วนของรายรับที่สูงกว่าต้นทุนนั้นไม่ต้องนำมาเสียภาษี

ฐานภาษีของสินทรัพย์เท่ากับ 70 และผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 80 (เกิดจากการนำมูลค่าสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ 150 ลบด้วยฐานภาษีของสินทรัพย์ 70) ถ้ากิจการคาดว่าจะไม่จำหน่ายสินทรัพย์แต่จะใช้งานสินทรัพย์จนครบอายุสินทรัพย์กิจการต้องมีรายได้ทางภาษีจำนวนถึง 150 แต่ทั้งนี้กิจการมีรายจ่ายค่าเสื่อมราคาทางภาษีเพียง 70 ในกรณีนี้ทำให้คำนวณหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีได้เท่ากับ 24 (คำนวณจาก $80 \times 30\%$)

หากกิจการคาดว่าจะจำหน่ายสินทรัพย์นั้นไปในทันที โดยได้รับเงินค่าจำหน่าย 150 หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีคำนวณได้ดังนี้

	ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้อง		หนี้สิน
	เสียภาษี	อัตราภาษี	ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
ค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษี	30	30%	9
กำไรส่วนที่เกินต้นทุน	50	- 0-	-
รวม	<u>80</u>		<u>9</u>

(หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 61ก. กำหนดไว้ว่า ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มให้บันทึกโดยตรงไปยังกับส่วนของเจ้าของ)

ตัวอย่าง ค (ตัวอย่าง ค นี้เป็นกรณีที่กฎหมายภาษีกำหนดอัตราภาษีไม่เท่ากันระหว่างอัตราภาษีจากการจำหน่ายสินทรัพย์และอัตราภาษีปกติ กรณีนี้จึงไม่เกิดขึ้นกับประเทศไทย)

ตัวอย่างนี้เหมือนกรณีของตัวอย่าง ข ยกเว้นในกรณีถ้ากิจการขายสินทรัพย์ราคาสูงกว่าราคาทุน ต้องนำค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษีมารวมเป็นกำไรทางภาษี (อัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 30) ส่วนกำไรจากการจำหน่ายที่คำนวณจากราคาขาย 150 หักต้นทุนที่ปรับปรุงด้วยภาวะเงินเฟ้อ จำนวน 110 เสียภาษีที่อัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 40

ถ้ากิจการคาดว่าจะรับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์โดยการใช้งานสินทรัพย์ กิจการต้องมีรายได้ทางภาษีได้เท่ากับ 150 แต่กิจการจะมีรายจ่ายที่เกี่ยวข้องทางภาษีในรูปค่าเสื่อมราคาได้เพียง 70 ในกรณีนี้ฐานภาษีของสินทรัพย์เท่ากับ 70 ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 80 และมีหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเท่ากับ 24 ($80 \times 30\%$) ซึ่งเท่ากับในกรณีของตัวอย่าง ข

ถ้ากิจการคาดว่าจะรับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์โดยการจำหน่ายสินทรัพย์ทันทีที่ราคา 150 กิจการสามารถหักต้นทุนที่ปรับปรุงด้วยอัตราเงินเฟ้อได้ที่ 110 ทำให้เกิดกำไรสุทธิเท่ากับ 40 ซึ่งต้องเสียภาษีที่อัตรา ร้อยละ 40 นอกจากนี้ ค่าเสื่อมราคาสะสมทางภาษี 30 จะถูกนำไปรวมเป็นกำไรทางภาษีซึ่งต้องเสียภาษีที่อัตราร้อยละ 30 ในกรณีนี้ฐานภาษีคือ 80 ($110 - 30$) ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 70 และมีหนี้สินภาษีเงินได้ รอการตัดบัญชีเท่ากับ 25 ($(40 \times 40\%) + (30 \times 30\%)$) อย่างไรก็ตาม หากวิธีการคำนวณฐานภาษีหาได้ยากกว่าที่แสดงในตัวอย่าง กิจการอาจพิจารณาหลักการพื้นฐานตามย่อหน้าที่ 10 ประกอบ

(หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 61ก. กำหนดไว้ว่า ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่มให้บันทึกหักโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น)

52ก. ในบางประเทศ กิจการอาจต้องจ่ายภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่า หรือต่ำกว่าอัตราปกติ หากกิจการนำกำไรสุทธิหรือกำไรสะสมไม่ว่าจะบางส่วนหรือทั้งหมด ไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นของกิจการ และในบางประเทศ กิจการอาจได้รับคืนหรือจ่ายชำระภาษีเงินได้ หากกิจการนำกำไรสุทธิหรือกำไรสะสมไม่ว่าจะบางส่วน หรือทั้งหมดไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นของกิจการ ซึ่งในกรณีเหล่านี้ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี โดยใช้อัตราภาษีที่ใช้กับกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร

52ข. ในกรณีที่อธิบายไว้ตามย่อหน้าที่ 52ก. กิจการจะต้องรับรู้ผลกระทบทางภาษีของเงินปันผลเมื่อกิจการรับรู้หนี้สินเงินปันผลค้างจ่าย ผลกระทบทางภาษีของเงินปันผลนี้เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับรายการหรือเหตุการณ์ในอดีตมากกว่าการจัดสรรเงินแก่เจ้าของ ดังนั้นกิจการจึงต้องรับรู้ภาษีเงินได้ของเงินปันผล ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 58 ยกเว้นกรณีที่ภาษีเงินได้ของเงินปันผลนั้นเกิดจากเหตุการณ์ตามที่กล่าวไว้ใน ย่อหน้าที่ 58.1 และ 58.2

ตัวอย่าง ประกอบย่อหน้าที่ 52ก. และ 52ข. (ตัวอย่างนี้ไม่ตรงกับข้อกำหนดไทย เนื่องจากตัวอย่างนี้สมมติว่าอัตราภาษีสำหรับกำไรสะสมไม่จัดสรรสูงกว่าอัตราภาษีสำหรับกำไรสะสมจัดสรร)

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นตัวอย่างเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับกิจการที่อยู่ในประเทศที่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรรในอัตราที่สูงกว่าปกติ (เช่น อัตราร้อยละ 50) โดยกิจการสามารถขอคืนภาษีได้เมื่อกิจการมีการจัดสรรกำไร อัตราภาษีสำหรับกำไรที่จัดสรรแล้วคือ 35% ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน 31 ธันวาคม 25X1 กิจการไม่รับรู้หนี้สินสำหรับเงินปันผลที่เสนอหรือประกาศจ่ายภายหลังจากวันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน ดังนั้นกิจการจึงไม่รับรู้เงินปันผลสำหรับปี 25X1 กำไรที่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับปี 25X1 คือ 100,000 โดยมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีสุทธิสำหรับปี 25X1 เท่ากับ 40,000

กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้สำหรับงวดปัจจุบันจำนวน 50,000 ทั้งนี้กิจการยังไม่ต้องรับรู้สินทรัพย์ที่กิจการอาจได้รับจากการได้เงินคืนบางส่วน (จากหน่วยงานจัดเก็บภาษี) เมื่อได้จ่ายเงินปันผลในอนาคต นอกจากนี้ กิจการยังรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี จำนวน 20,000 ($40,000 \times 50\%$) ซึ่งแสดงถึงจำนวนภาษีเงินได้ที่กิจการจะต้องจ่ายเมื่อใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์หรือเมื่อจ่ายชำระหนี้สิน โดยอิงตามอัตราภาษีที่ใช้กับกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร

ต่อมาวันที่ 15 มีนาคม 25X2 กิจการรับรู้เงินปันผลจำนวน 10,000 ซึ่งเป็นเงินปันผลจากกำไรจากการดำเนินงานของงวดก่อน โดยรับรู้เป็นหนี้สิน

ณ วันที่ 15 มีนาคม 25X2 กิจการต้องรับรู้เงินภาษีได้รับคืนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีจำนวน 1,500 (ซึ่งเท่ากับร้อยละ 15 ของเงินปันผลที่รับรู้เป็นหนี้สินแล้ว) โดยรับรู้เป็นสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และหักจากค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันสำหรับปี 25X2

53. กิจการต้องไม่คิดลดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
54. การคำนวณหาจำนวนสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้อัตราคิดลดจะเชื่อถือได้ก็ต่อเมื่อกิจการจัดทำตารางแสดงรายละเอียดของจังหวะเวลาที่จะเกิดการกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวแต่ละรายการ ในหลายกรณี ตารางดังกล่าวไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ หรือมีความซับซ้อนมากเกินไป ดังนั้น จึงเป็นการไม่สมควรที่จะกำหนดให้กิจการต้องคิดลดสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ออนุญาตแต่ไม่บังคับการคิดลดจะทำให้งบการเงินระหว่างกิจการต่างๆ ไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงไม่กำหนดหรืออนุญาตให้มีการคิดลดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

55. กิจการคำนวณผลแตกต่างชั่วคราวโดยอ้างอิงกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินถึงแม้ว่ามูลค่าตามบัญชานั้นจะได้มาจากการคิดลดก็ตาม เช่น กรณีของภาวะผูกพันผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
56. กิจการต้องทบทวนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ ทุกสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน และกิจการต้องลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีลง เมื่อเห็นว่าไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีไม่ว่าบางส่วนหรือทั้งหมด ทั้งนี้การปรับลดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีลงนั้น กิจการต้องกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีให้เท่ากับจำนวนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

การรับรู้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

57. การรับรู้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่เกิดจากรายการหรือเหตุการณ์อื่น ๆ ต้องสอดคล้องกับการบัญชีสำหรับการรับรู้รายการหรือเหตุการณ์เหล่านั้น โดยกำหนดหลักการนี้ไว้ในย่อหน้าที่ 58 ถึง 68ค.

รายการที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

58. กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายและนำไปรวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด เว้นแต่ภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากรายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้

58.1 รายการหรือเหตุการณ์ที่กิจการรับรู้นอกกำไรหรือขาดทุน ทั้งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นหรือโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นไม่ว่าจะในงวดบัญชีเดียวกันหรือต่างกัน (ดูย่อหน้าที่ 61ก. ถึง 65)

58.2 การรวมธุรกิจ (ดูย่อหน้าที่ 66 ถึง 68)

59. หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีส่วนใหญ่ เกิดขึ้นเมื่อกิจการนำรายได้หรือค่าใช้จ่ายไปรวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีหนึ่ง แต่นำไปรวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนทางภาษีในงวดที่แตกต่างไป กิจการจึงต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

59.1 รายได้ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผลที่กิจการมีสิทธิได้รับและนำไปรวมในกำไรทางบัญชีตามเกณฑ์การจัดสรรรายได้ตามสัดส่วนของเวลาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่นำไปรวมในกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีตามเกณฑ์เงินสด และ

- 59.2 ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ซึ่งบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน และทยอยตัดจำหน่ายเข้ากำไร หรือขาดทุน แต่กิจการนำจำนวนดังกล่าวจะไปถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีทั้งจำนวน เมื่อเกิดขึ้น (แต่กรณีนี้ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์ให้หักค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ ตามมาตรา 65ทวิ (2))
60. มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอาจเปลี่ยนแปลงได้แม้ว่าจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้นได้ดังต่อไปนี้
- 60.1 การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือกฎหมายภาษีอากร
 - 60.2 การประเมินประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีใหม่ หรือ
 - 60.3 การเปลี่ยนแปลงลักษณะการได้รับประโยชน์ที่คาดไว้จากสินทรัพย์
- กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นในกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นในกรณีที่ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้นเกี่ยวข้องกับรายการที่เคยรับรู้ไว้นอกกำไรหรือขาดทุนแล้วในอดีต (ดูย่อหน้าที่ 63)
- รายการที่รับรู้นอกกำไรหรือขาดทุน**
61. ย่อหน้านี้ไม่ใช่
- 61ก. กิจการต้องบันทึกภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนอกกำไรหรือขาดทุน หากภาษีที่เกิดขึ้นนั้นเกี่ยวข้องกับรายการที่บันทึกนอกกำไรหรือขาดทุน ไม่ว่าในงวดบัญชีเดียวกันหรือต่างงวดกัน ดังนั้น ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการดังต่อไปนี้ ทั้งที่บันทึกในงวดบัญชีเดียวกันหรือต่างงวดกัน
- (1) ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น สำหรับรายการที่ต้องบันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ดูย่อหน้าที่ 62)
 - (2) โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับรายการที่ต้องบันทึกโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น (ดูย่อหน้าที่ 62ก.)
62. มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้กิจการบันทึกรายการบัญชีบางรายการในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เช่น
- 62.1 การเปลี่ยนแปลงมูลค่าตามบัญชีที่เกิดจากการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) และ
 - 62.2 ย่อหน้านี้ไม่ใช่
 - 62.3 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการแปลงค่าเงินของหน่วยงานต่างประเทศ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้))

62.4 ย่อหน้านี้ไม่ใช่

62ก. มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้กิจการบันทึกบัญชีบางรายการโดยตรงไปยังส่วนของผู้เจ้าของ เช่น

- (1) การปรับปรุงยอดยกมาของกำไรสะสมซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ต้องปรับงบการเงินย้อนหลังหรือการแก้ไขข้อผิดพลาด (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด) และ
- (2) มูลค่าที่เกิดจากการรับรู้เริ่มแรกของส่วนประกอบของทุนของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม (ดูย่อหน้าที่ 23)

63. ในบางสถานการณ์ที่เข้าช้อยกเว้น กิจการอาจคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการที่บันทึกนอกกำไรหรือขาดทุนได้ยาก (ทั้งที่บันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นหรือบันทึกโดยตรงไปยังส่วนของผู้เจ้าของ) เช่น ในกรณีต่อไปนี้

- 63.1 การมีอัตราภาษีแบบขั้นบันได ทำให้กิจการไม่สามารถกำหนดอัตราภาษีที่จะใช้กับส่วนประกอบของกำไร (ขาดทุน) ทางภาษีส่วนหนึ่งส่วนใด
- 63.2 มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือกฎหมายภาษีอากร ซึ่งส่งผลกระทบต่อสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ไม่ว่าบางส่วนหรือทั้งหมด) ที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ได้บันทึกบัญชีนอกกำไรหรือขาดทุนในอดีต หรือ
- 63.3 กิจการตัดสินใจที่จะรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หรือจะไม่รับรู้เต็มจำนวนอีกต่อไป โดยที่สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีนั้น (ไม่ว่าบางส่วนหรือทั้งหมด) เกี่ยวข้องกับรายการที่ได้เคยบันทึกบัญชีนอกกำไรหรือขาดทุนในอดีต

ในกรณีดังกล่าวข้างต้น กิจการต้องกำหนดมูลค่าภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการที่กิจการได้บันทึกบัญชีนอกกำไรหรือขาดทุนแล้ว โดยการปันส่วนตามสัดส่วนของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของกิจการในประเทศที่เกี่ยวข้อง หรืออาจใช้วิธีการปันส่วนอื่นที่เหมาะสมกว่าสำหรับสถานการณ์ของกิจการได้

64. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ได้ระบุให้กิจการต้องโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่มไปยังกำไรสะสมทุกปี ด้วยมูลค่าที่เท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากราคาสินทรัพย์ที่ตีใหม่ กับค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์ หากกิจการทำการโอนเช่นนั้น มูลค่าที่โอนต้องเป็นมูลค่าสุทธิจากภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยกิจการต้องนำข้อกำหนดนี้ไปปฏิบัติกับการโอนเมื่อมีการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยเช่นกัน

65. หากกิจการตีราคาสินทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี และการตีราคาใหม่นั้นเกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์ทางบัญชีที่กระทำในงวดก่อนหรือเกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์ทางบัญชี

ที่คาดว่าจะเกิดในงวดอนาคต กิจการต้องบันทึกผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่เกิดจากการตีราคาสินทรัพย์ และการปรับปรุงฐานภาษี บันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงวดที่ผลกระทบนั้นเกิดขึ้น อย่างไรก็ตามหากการตีราคาสินทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ด้านภาษีนั้นไม่เกี่ยวข้องกับ การตีราคาสินทรัพย์เพิ่มในทางบัญชีที่กระทำในงวดก่อน หรือในงวดที่กิจการคาดว่าจะกระทำ ในอนาคต กิจการต้องรับรู้ผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่เกิดจากการปรับปรุงฐานภาษีในกำไรหรือขาดทุน

- 65ก. เมื่อกิจการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น กฎหมายอาจกำหนดให้กิจการต้องจ่ายส่วนหนึ่งของเงินปันผลให้แก่หน่วยงานจัดเก็บภาษีแทนผู้ถือหุ้น ในหลายประเทศจำนวนเงินดังกล่าวนี้เรียกว่า ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กิจการต้องบันทึกภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ต้องจ่ายให้หน่วยงานจัดเก็บ ภาษีไว้ในส่วนของเจ้าของโดยถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินปันผล

ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

66. ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 19 และ 26.3 ผลแตกต่างชั่วคราวอาจเกิดขึ้นได้จากการรวมธุรกิจ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (กรณีที่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 24) หรือ หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเป็นสินทรัพย์ และหนี้สินที่สามารถระบุได้ ณ วันที่ซื้อธุรกิจนั้น ดังนั้นสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและ หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจะส่งผลกระทบต่อมูลค่าของค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อ ธุรกิจที่กิจการรับรู้ อย่างไรก็ตามภายใต้ย่อหน้าที่ 15.1 กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้ รอการตัดบัญชีที่เกิดจากการรับรู้ค่าความนิยมเมื่อเริ่มแรก

67. ในการรวมธุรกิจ ความน่าจะเป็นของการเกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีก่อน การรวมธุรกิจของผู้ซื้ออาจเปลี่ยนไป ผู้ซื้ออาจพิจารณาว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าผู้ซื้อจะ ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ซึ่งยังไม่เคยรับรู้ในบัญชีของตนก่อน การรวมธุรกิจ เช่น ผู้ซื้ออาจได้รับประโยชน์จากขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ของผู้ซื้อโดยการหัก จากกำไรทางภาษีในอนาคตของกิจการที่ตนซื้อมา ในทางตรงกันข้าม ผลของการรวมธุรกิจอาจทำให้ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากำไรทางภาษีจะเพียงพอที่จะทำให้กิจการได้รับประโยชน์ จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหมดไป ในกรณีนี้ผู้ซื้อต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงของ สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในงวดที่เกิดการรวมธุรกิจ แต่ไม่ต้องรวมสินทรัพย์ภาษีเงินได้ รอการตัดบัญชีดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ ดังนั้นผู้ซื้อไม่ต้อง นำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีดังกล่าวมาพิจารณา ในการวัดมูลค่าของค่าความนิยมหรือ กำไรจากการต่อรองราคาซื้อธุรกิจที่รับรู้ในการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจ

68. ผลประโยชน์จากผลขาดทุนทางภาษีที่ยกมา หรือจากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอื่น ของกิจการที่ถูกซื้ออาจไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ที่ต้องแยกรับรู้เมื่อมีการบันทึก

บัญชีการรวมธุรกิจแต่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง กิจการต้องรับรู้ผลประโยชน์ภาษีเงินได้
รอกการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจริงภายหลังการรวมธุรกิจ ดังต่อไปนี้

68.1 กรณีผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีที่ได้มาให้รับรู้ภายในงวดที่มีการวัดมูลค่าซึ่งเป็นผลมาจากการได้รับข้อมูลใหม่เกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันที่ซื้อธุรกิจ ต้องนำไปปรับลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการซื้อธุรกิจ ถ้ามูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมเท่ากับศูนย์ ผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีคงเหลือต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

68.2 ผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีอื่นที่ได้มาทุกรายการต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน (หากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้รับรู้นอกกำไรหรือขาดทุน)

อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติตามขั้นตอนข้างต้น ต้องไม่ส่งผลทำให้เกิดจำนวนส่วนได้เสียในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ หนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของกิจการที่ถูกซื้อเกินกว่าต้นทุนการรวมธุรกิจและต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่เคยรับรู้สำหรับส่วนเกินนั้น

**ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีที่เกิดจากรายการจ่ายโดยใช้
หุ้นเป็นเกณฑ์**

68ก. ในบางประเทศ กิจการสามารถนำจำนวนค่าตอบแทนที่จ่ายด้วยหุ้นทุน สิทธิซื้อหุ้น หรือตราสารทุนอื่นของกิจการไปถือเป็นรายจ่ายที่คำนวณทางภาษีเงินได้ จำนวนที่ใช้หักภาษีอาจแตกต่างจากค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสม และอาจเกิดในรอบบัญชีต่อมา ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศ กิจการอาจรับรู้ค่าใช้จ่ายสำหรับบริการที่ได้ใช้ประโยชน์พนักงานเป็นสิ่งตอบแทนตามสิทธิซื้อหุ้นที่ให้ (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) แต่จะยังไม่ได้รับลดหย่อนภาษีเงินได้กว่าจะมีการใช้สิทธิซื้อหุ้นนั้นแล้ว โดยให้วัดมูลค่าของการลดหย่อนภาษีตามราคาหุ้นของกิจการ ณ วันที่ใช้สิทธิ

68ข. ในทำนองเดียวกับต้นทุนวิจัยที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 9 และ 26.2 ผลแตกต่างระหว่างฐานภาษีของค่าตอบแทนพนักงานจนถึงปัจจุบัน (คือจำนวนที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะอนุญาตให้หักได้ในอนาคต) และมูลค่าตามบัญชีที่เท่ากับศูนย์ เป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี ถ้าไม่สามารถหาจำนวนที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะอนุญาตให้หักได้ในอนาคต ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องประมาณโดยใช้ข้อมูลที่มีอยู่ ณ วันสิ้นงวด ตัวอย่างเช่น ถ้าจำนวนที่หน่วยงานภาษีอนุญาตให้หักได้ในอนาคตขึ้นอยู่กับราคาหุ้นของกิจการ ณ วันที่ในอนาคต ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีควรพิจารณาจากราคาหุ้นของกิจการ ณ วันสิ้นงวด

68ค. ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 68ก. จำนวนที่ใช้หักภาษีเงินได้ (หรือประมาณการจำนวนที่ใช้หักภาษีเงินได้ในอนาคต) ซึ่งคำนวณโดยวิธีการในย่อหน้าที่ 68ข) อาจแตกต่างจากค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสมที่เกี่ยวข้อง ย่อหน้าที่ 58 ระบุให้กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันและภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายและนำไปรวมคำนวณกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ยกเว้นภาษีเงินได้ที่เกิดจาก (1) รายการหรือเหตุการณ์ที่กิจการรับรู้นอกกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีเดียวกันหรือต่างกัน หรือ (2) การรวมธุรกิจ หากจำนวนที่ใช้หักภาษี (หรือประมาณการจำนวน

ที่ใช้หักภาษีในอนาคต) สูงกว่าค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเห็นว่าจำนวนที่ใช้หักภาษีไม่ได้เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนเพียงอย่างเดียว แต่เกี่ยวข้องกับรายการที่เกี่ยวกับทุนด้วย ในสถานการณ์เช่นนี้ ส่วนเกินของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันหรือภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่เกี่ยวข้องจะถูกรับรู้ตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น

การแสดงรายการ

สินทรัพย์ภาษีเงินได้และหนี้สินภาษีเงินได้

69. ย่อน้ำนี้ไม่ใช่

70. ย่อน้ำนี้ไม่ใช่

การหักกลับ

71. กิจการจะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน ไปหักกลับกับรายการหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันได้ ก็ต่อเมื่อ

71.1 กิจการมีสิทธิตามกฎหมายในการนำสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวมาหักกลับกัน และ

71.2 กิจการตั้งใจจะจ่ายชำระรายการดังกล่าวด้วยยอดสุทธิ หรือตั้งใจจะรับคืนสินทรัพย์และจ่ายชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน

72. ถึงแม้ว่ากิจการจะรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันแยกจากกัน กิจการสามารถนำรายการทั้งสองมาหักกลับกันได้ ในงบแสดงฐานะทางการเงินโดยอาศัยหลักเกณฑ์ในทำนองเดียวกันกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการมีสิทธิตามกฎหมายที่จะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันไปหักกลับกับหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันได้หากรายการทั้งสองเกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ที่จัดเก็บโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีเดียวกัน และหน่วยงานนั้นอนุญาตให้กิจการจ่ายชำระหรือรับคืนภาษีด้วยจำนวนสุทธิจำนวนเดียวได้

73. ในงบการเงินรวม กิจการจะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันของกิจการหนึ่งในกลุ่มกิจการไปหักกลับกับหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันของอีกกิจการหนึ่งในกลุ่มกิจการได้ก็ต่อเมื่อ กิจการทั้งสองมีสิทธิตามกฎหมายที่จะจ่ายชำระหรือรับคืนภาษีด้วยจำนวนสุทธิจำนวนเดียวได้ และทั้งสองกิจการตั้งใจที่จะจ่ายชำระหรือรับคืนภาษีด้วยจำนวนสุทธิจำนวนเดียว และทั้งสองกิจการตั้งใจจะรับชำระสินทรัพย์หรือชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน

74. กิจการสามารถนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ไปหักกลับกับหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีได้ก็ต่อเมื่อ

74.1 กิจการมีสิทธิตามกฎหมายที่จะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน มาหักกลับกับหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และ

74.2 ทั้งสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ที่ประเมินโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีหน่วยงานเดียวกันโดยการเรียกเก็บเป็นไปตามลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้

74.2.1 หน่วยภาษีเดียวกัน

74.2.2 หน่วยภาษีต่างกัน ซึ่งตั้งใจจะจ่ายหนี้สินและสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันด้วยยอดสุทธิหรือตั้งใจจะรับคืนสินทรัพย์และจ่ายชำระหนี้สินในเวลาเดียวกัน ในงวดอนาคตแต่ละงวดกิจการคาดว่าจะจ่ายหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือรับชำระสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ

75. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีไปหักลบกับหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของหน่วยภาษีเดียวกัน ก็ต่อเมื่อทั้งสองรายการนี้เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ที่จัดเก็บโดยหน่วยงานจัดเก็บภาษีหน่วยงานเดียวกัน และกิจการมีสิทธิตามกฎหมายที่จะหักลบสินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันกับหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันเพื่อหลีกเลี่ยงความจำเป็นในการจัดทำรายละเอียดตารางเวลาของการกลับรายการของความแตกต่างชั่วคราวแต่ละรายการ

76. ในบางสถานการณ์ที่ยากที่จะเกิดขึ้น กิจการอาจจะมีสิทธิตามกฎหมายในการหักลบหนี้สิน และมีความตั้งใจที่จะชำระภาษีด้วยยอดสุทธิได้เฉพาะในบางงวดบัญชีเท่านั้น ในกรณีเช่นนี้กิจการต้องจัดทำรายละเอียดตารางเวลาที่เชื่อถือได้เพื่อแสดงว่าหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของหน่วยภาษีหนึ่ง จะส่งผลให้ต้องจ่ายภาษีเพิ่มขึ้นในงวดเดียวกันกับที่สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของอีกหน่วยภาษีหนึ่งส่งผลให้หน่วยภาษีที่สองจ่ายภาษีสลดลง

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้และรายได้ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ

77. กิจการต้องแสดงรายการค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ หรือรายได้ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับกำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ ไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

77ก. ถ้ากิจการแสดงส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุนในงบเฉพาะกำไรขาดทุนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 81 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กิจการต้องแสดงค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ ที่เกี่ยวกับกำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติในงบเฉพาะกำไรขาดทุนนั้น

ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้ต่างประเทศรอการตัดบัญชี

78. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนบางประเภทเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย แต่ไม่ได้ระบุว่าผลต่างดังกล่าวจะต้อง

แสดงไว้ส่วนใดของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ดังนั้นเมื่อกิจการรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้ต่างประเทศการตัดบัญชีในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กิจการอาจจัดประเภทของผลต่างนั้นเป็นค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หากพิจารณาแล้วเห็นว่าการแสดงข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากที่สุด

การเปิดเผยข้อมูล

79. กิจการต้องเปิดเผยส่วนประกอบที่สำคัญของค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้แยกกัน
80. ส่วนประกอบของค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้อาจประกอบด้วย
 - 80.1 ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน
 - 80.2 รายการปรับปรุงภาษีเงินได้ของงวดก่อนที่รับรู้ในงวดปัจจุบัน
 - 80.3 ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้น หรือที่กลับรายการ
 - 80.4 ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายภาษีอากรใหม่
 - 80.5 จำนวนผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากขาดทุนทางภาษี เครดิตภาษี หรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ยังไม่ได้บันทึกในงวดก่อนแต่กิจการนำมาใช้เพื่อลดค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน
 - 80.6 จำนวนผลประโยชน์จากขาดทุนทางภาษี เครดิตภาษี หรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ยังไม่ได้บันทึกในงวดก่อนแต่กิจการนำมาใช้เพื่อลดค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
 - 80.7 ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากการปรับลดมูลค่าของสินทรัพย์ ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 56 หรือการกลับรายการของการปรับลดมูลค่าดังกล่าวในงวดก่อน และ
 - 80.8 ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ ซึ่งรวมในกำไรหรือขาดทุนเนื่องจากไม่สามารถนำไปปรับปรุงย้อนหลังได้ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
81. กิจการต้องเปิดเผยรายการดังต่อไปนี้แยกจากกัน
 - 81.1 จำนวนรวมของภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการที่บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น
 - 81.1ก จำนวนภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบแต่ละส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ดูย่อหน้าที่ 62 และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน)
 - 81.2 ย่อหน้านี้ไม่ใช่

- 81.3 คำอธิบายเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชีโดยนำเสนอในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งหรือทั้งสองรูปแบบดังต่อไปนี้
- 81.3.1 การกระทบยอดระหว่างค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับผลคูณของกำไรทางภาษีกับอัตราภาษีที่ใช้ โดยเปิดเผยเกณฑ์การคำนวณอัตราภาษีที่ใช้ หรือ
- 81.3.2 การกระทบยอดระหว่างอัตราภาษีที่แท้จริงถัวเฉลี่ยกับอัตราภาษีที่ใช้ โดยเปิดเผยเกณฑ์การคำนวณอัตราภาษีที่ใช้
- 81.4 คำอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ใช้เปรียบเทียบกับงวดบัญชีก่อน
- 81.5 จำนวนและวันสิ้นสุดประโยชน์ (ถ้ามี) ของผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ และเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ ในกรณีที่กิจการไม่ได้รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีไว้ในงบแสดงฐานะทางการเงิน
- 81.6 จำนวนรวมของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วมและส่วนได้เสียในการร่วมค้า ในกรณีที่กิจการไม่ได้รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 39)
- 81.7 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลแตกต่างชั่วคราวแต่ละประเภท ขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้แต่ละประเภทและเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้แต่ละประเภท
- 81.7.1 จำนวนของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่กิจการรับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินสำหรับงวดที่นำเสนอแต่ละงวด
- 81.7.2 จำนวนของรายได้หรือค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่กิจการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากจำนวนดังกล่าวไม่ปรากฏเด่นชัดในรายการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงิน
- 81.8 ในกรณีการดำเนินการที่ยกเลิก กิจการต้องเปิดเผยค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับรายการ ดังนี้
- 81.8.1 กำไรหรือขาดทุนจากการยกเลิก และ
- 81.8.2 กำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติของการดำเนินงานที่ยกเลิกสำหรับงวดโดยเปรียบเทียบกับงวดก่อนที่กิจการนำเสนอแต่ละงวด
- 81.9 จำนวนภาษีเงินได้ของเงินปันผลที่กิจการเสนอจ่ายหรือประกาศจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นของกิจการก่อนวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน แต่กิจการไม่ได้รับรู้เป็นหนี้สิน ในงบการเงิน
- 81.10 ถ้าการรวมธุรกิจเป็นสาเหตุให้ผู้ซื้อมีการเปลี่ยนแปลงการรับรู้สำหรับสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีก่อนการซื้อธุรกิจ (ดูย่อหน้าที่ 67) ให้เปิดเผยมูลค่าของการเปลี่ยนแปลง และ
- 81.11 ถ้าผลประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในการรวมธุรกิจไม่ได้รับรู้ ณ วันที่ซื้อธุรกิจแต่รับรู้ภายหลังจากวันที่ซื้อธุรกิจ (ดูย่อหน้าที่ 68) ให้อธิบายเหตุการณ์หรือ

การเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ที่เป็นเหตุให้ต้องรับรู้ผลประโยชน์ภาษีเงินได้
รอกการตัดบัญชี

82. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนของสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี และ
หลักฐานที่ใช้สนับสนุนการรับรู้สินทรัพย์นั้น เมื่อ
- 82.1 การใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีขึ้นอยู่กับจำนวนของกำไร
ทางภาษีในอนาคตที่สูงกว่าจำนวนกำไรที่เกิดจากการกลับรายการของผลแตกต่าง
ชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่กิจการมีอยู่
- 82.2 กิจการประเมินภาวะขาดทุนทั้งในงวดปัจจุบันและงวดก่อนกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี
ที่สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีนั้นเกี่ยวข้อง
- 82ก. ในสถานการณ์ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 52ก. กิจการต้องเปิดเผยลักษณะของผลกระทบ
ทางภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้นจากการจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้น นอกจากนี้กิจการยังต้องเปิดเผย
จำนวนของผลกระทบทางภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้น และสามารถประมาณได้และต้องระบุ
ข้อเท็จจริงที่ว่าผลกระทบทางภาษีเงินได้ใดที่กิจการไม่สามารถประมาณได้ในทางปฏิบัติ
83. ย่อหน้านี้ไม่ใช่
84. การเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 81.3 ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจความสัมพันธ์
ระหว่างค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชี ว่ามีความผิดปกติหรือไม่ และทราบ
ปัจจัยสำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ดังกล่าวในอนาคต ทั้งนี้ความสัมพันธ์ระหว่าง
ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชี อาจกระทบจากปัจจัยต่างๆ เช่น รายได้
ที่ไม่ต้องเสียภาษี ค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถนำไปหักในการคำนวณกำไร (หรือขาดทุน) ทางภาษี
ผลกระทบจากผลขาดทุนทางภาษี และผลกระทบจากอัตราภาษีต่างประเทศ เป็นต้น
85. ในการอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชี กิจการ
ต้องใช้อัตราภาษีที่ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์สูงสุดต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยทั่วไปอัตราภาษีดังกล่าว คือ
อัตราภาษีในประเทศที่กิจการมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งเป็นผลรวมของอัตราภาษีระดับประเทศและอัตราภาษี
ระดับท้องถิ่น คำนวณจากกำไร (หรือขาดทุน) ทางภาษีในระดับเดียวกัน อย่างไรก็ตามสำหรับ
กิจการที่ดำเนินงานในหลายประเทศ อาจเป็นการให้ข้อมูลที่เป็ประโยชน์มากกว่า หากกิจการ
รวมรายการกระทบยอดของแต่ละรายการที่ใช้อัตราภาษีในประเทศที่กิจการดำเนินอยู่เข้าด้วยกัน
ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงให้เห็นว่าการเลือกอัตราภาษีที่ใช้จะส่งผลกระทบต่อการกระทบยอด
ที่น่าเสนอ

ตัวอย่างประกอบย่อหน้าที่ 85

ในปี 25x2 กิจการมีกำไรทางภาษีในประเทศที่ตั้งอยู่ (ประเทศ ก) เท่ากับ 1,500 (25X1 : 2,000)
และในประเทศ ข เป็น 1,500 (25X1 : 500) อัตราภาษีของประเทศ ก คือ 30 % และอัตราภาษี
ของประเทศ ข คือ 20% ในประเทศ ก กิจการมีค่าใช้จ่ายเท่ากับ 100 (25X1 : 200) ซึ่ง
ไม่สามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้

ตัวอย่างการกระทบยอดเป็นอัตราภาษีในประเทศ

	ปี 25X1	ปี 25X2
กำไรทางบัญชี	<u>2,500</u>	<u>3,000</u>
อัตราภาษีในประเทศ (30%)	750	900
ผลกระทบทางภาษีของค่าใช้จ่ายภาษีหักภาษีไม่ได้	60	30
ผลกระทบของอัตราภาษีที่ต่ำกว่าของประเทศ ข	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	<u><u>760</u></u>	<u><u>780</u></u>

ตัวอย่างต่อไปเป็นตัวอย่างการกระทบยอดซึ่งจัดทำโดยการรวมรายการกระทบยอดที่แยกตามอัตราภาษีในประเทศที่กิจการดำเนินอยู่แต่ละประเทศ เมื่อใช้วิธีการนี้ ผลกระทบของผลต่างระหว่างอัตราภาษีในประเทศที่กิจการตั้งอยู่ กับอัตราภาษีในประเทศอื่น จะไม่แยกแสดงรายการในการกระทบยอด กิจการอาจต้องพิจารณาถึงความเปลี่ยนแปลงที่สำคัญทั้งในเรื่องอัตราภาษีและกำไรของกิจการในแต่ละประเทศ เพื่อใช้อธิบายการเปลี่ยนแปลงในอัตราภาษีที่ใช้ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 81.4

กำไรทางบัญชี	<u>2,500</u>	<u>3,000</u>
ภาษีที่คำนวณตามอัตราภาษีคูณกับกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศที่เกี่ยวข้อง	700	750
ผลกระทบทางภาษีของค่าใช้จ่ายภาษีหักภาษีไม่ได้	<u>60</u>	<u>30</u>
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	<u><u>760</u></u>	<u><u>780</u></u>

86. อัตราภาษีที่แท้จริงถัวเฉลี่ย คือ ค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้ หาดด้วยกำไรทางบัญชี
87. ในทางปฏิบัติกิจการมักไม่สามารถคำนวณหาจำนวนของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่ได้รับรู้ ซึ่งเกิดขึ้นจากเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม และส่วนได้เสียในการร่วมค้า (ดูย่อหน้าที่ 39) ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้กิจการเปิดเผยจำนวนรวมของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้อง โดยไม่ต้องเปิดเผยจำนวนหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยมูลค่าของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ที่ยังไม่ได้รับรู้ เนื่องจากอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์มากขึ้น
- 87ก. ย่อหน้าที่ 82ก. กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบของภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้นจากการจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้น โดยกิจการต้องเปิดเผยลักษณะสำคัญของระบบภาษีเงินได้ และปัจจัยที่จะส่งผลกระทบต่อภาษีเงินได้จากการจ่ายเงินปันผล
- 87ข. ในบางครั้ง กิจการไม่สามารถคำนวณหาจำนวนรวมของภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้นจากการจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นได้ เช่น ในกรณีที่กิจการมีบริษัทย่อยในต่างประเทศจำนวนมาก อย่างไรก็ตามในกรณีดังกล่าว กิจการอาจสามารถประมาณมูลค่าบางส่วนได้โดยง่าย เช่น ในกลุ่มบริษัท

รวม บริษัทใหญ่ และบริษัทย่อยบางบริษัท อาจจ่ายภาษีเงินได้สำหรับกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร ในอัตราที่สูงกว่าปกติ และทราบจำนวนของภาษีเงินได้ที่จะได้รับคืน เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลจาก กำไรสะสมรวมในอนาคต ในกรณีนี้กิจการต้องเปิดเผยจำนวนภาษีที่จะได้รับคืน และกิจการต้องเปิดเผยด้วยว่า กิจการมีผลกระทบภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้นแต่ยังไม่สามารถประมาณได้ และในงบการเงินเฉพาะของบริษัทใหญ่ (ถ้ามี) กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเกี่ยวข้องกับกำไรสะสมของบริษัทใหญ่

- 87ค. กิจการที่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 82ก. อาจต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขา และบริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้าด้วย ในกรณีนี้ กิจการต้องพิจารณาเรื่องดังกล่าวในการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 82ก. เช่น กิจการอาจต้องเปิดเผยมูลค่ารวมของผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยในกรณีที่กิจการไม่ได้รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 81.6) หากกิจการ ไม่สามารถคำนวณมูลค่าของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่ยังไม่รับรู้ได้ (ดูย่อหน้าที่ 87) กิจการอาจมีผลกระทบภาษีเงินได้ที่อาจเกิดขึ้นจากการจ่ายเงินปันผลที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในบริษัทย่อยต่างๆเหล่านั้น ที่กิจการไม่สามารถประเมินได้
88. กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เช่น หนี้สินและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นจากข้อพิพาทระหว่างกิจการกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ยังไม่ยุติ ในทำนองเดียวกันหากมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือกฎหมายภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้ หรือประกาศใช้ภายหลังงวดที่รายงาน กิจการต้องเปิดเผยผลกระทบที่สำคัญที่มีต่อสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้สำหรับงวดและสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังงวดที่รายงาน)

วันที่ถือปฏิบัติ

89. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไป

ภาคผนวก ก

ตัวอย่างของผลแตกต่างชั่วคราว

ภาคผนวกนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐาน ทั้งนี้ภาคผนวกมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงวิธีการปฏิบัติตามมาตรฐานเพื่อให้เข้าใจข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนี้ได้ชัดเจนขึ้น

ก. ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีทุกรายการทำให้เกิดหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

รายการบัญชีที่มีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน

1. กิจการรับรู้รายได้ดอกเบี้ยรับในการคำนวณกำไรทางบัญชีด้วยเกณฑ์รับรู้ตามระยะเวลาแต่นำมารวมคำนวณกำไรทางภาษีตามเกณฑ์เงินสด
2. กิจการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าในการคำนวณกำไรทางบัญชีเมื่อส่งมอบสินค้า แต่นำมารวมคำนวณกำไรทางภาษีเมื่อได้รับเงินค่าสินค้า (หมายเหตุ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 3 ของภาคผนวก ข กรณีนี้กิจการจะมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งเกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือด้วย)
3. กิจการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์โดยวิธีอัตราเร่งในการคำนวณกำไรทางภาษี
4. กิจการรับรู้ต้นทุนการพัฒนาเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแต่นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีในงวดที่เกิดรายการนั้นขึ้น
5. กิจการนำค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีของงวดปัจจุบันและงวดก่อนตามเกณฑ์เงินสด

รายการบัญชีที่มีผลกระทบต่องบแสดงฐานะทางการเงิน

6. ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ไม่สามารถถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้และไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษี เมื่อกิจการขายหรือตัดบัญชีสินทรัพย์นั้น (หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 15.2 ไม่นุญาตกิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหากสินทรัพย์นั้นไม่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ดูย่อหน้าที่ 22 ประกอบ)
7. ผู้กู้บันทึกเงินกู้ยืมตามจำนวนเงินที่ได้รับ (ซึ่งเท่ากับมูลค่าที่ต้องจ่ายชำระเมื่อครบกำหนด) หักด้วยต้นทุนในการทำรายการ โดยมูลค่าตามบัญชีของเงินกู้ยืมจะเพิ่มขึ้นในภายหลังเนื่องจากการตัดจำหน่ายต้นทุนในการทำรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชี แต่กิจการต้องนำต้นทุนในการทำรายการไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในงวดแรกที่กิจการรับรู้รายการเงินกู้ยืม (หมายเหตุ (1) ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี คือ มูลค่าของต้นทุนในการทำรายการส่วนที่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีในงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนแล้ว หักด้วย มูลค่าที่ตัดจำหน่ายสะสมที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชี และ (2) ข้อยกเว้นที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 15.2 ไม่สามารถนำมาถือปฏิบัติตามได้ เนื่องจากการรับรู้เงินกู้ยืมเมื่อเริ่มแรกส่งผลกระทบต่อกำไรทางภาษี ดังนั้นผู้กู้จึงต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี)

8. กิจการวัดมูลค่าเจ้าหนี้เงินกู้ยืมในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยใช้มูลค่าของเงินที่ได้รับหักด้วยต้นทุนในการทำรายการ กิจการตัดจำหน่ายต้นทุนในการทำรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชีตามอายุของเงินกู้ยืมและรายการต้นทุนในการทำรายการเหล่านั้นไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีสำหรับงวดอนาคต งวดปัจจุบันหรืองวดก่อนได้ (หมายเหตุ (1) ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีคือ มูลค่าของต้นทุนในการทำรายการที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย และ (2) ย่อหน้าที่ 15.2 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับกรณีนี้)
9. ส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม (เช่น หุ้นกู้แปลงสภาพ) วัดมูลค่าตามมูลค่าที่คิดลดจากมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนเมื่อครบกำหนด (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ทั้งนี้ส่วนที่คิดลดไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไร (ขาดทุน) ทางภาษี

การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมและการตีราคาใหม่

10. สินทรัพย์ทางการเงินหรือสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งสูงกว่าราคาทุนเดิมแต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี
11. กิจการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ (ตามวิธีราคาที่ตีใหม่ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) แต่ไม่มีรายการปรับปรุงทางภาษี (หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 61ก. กำหนดให้กิจการบันทึกรายการภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)

การรวมธุรกิจและงบการเงินรวม

12. ในการรวมธุรกิจ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะเพิ่มขึ้นเป็นเท่ากับมูลค่ายุติธรรม แต่ไม่มีการปรับปรุงรายการทางภาษี (หมายเหตุ ณ วันที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจะทำให้ค่าความนิยมเพิ่มขึ้น หรือรับรู้กำไรจากการต่อรองราคาซื้อธุรกิจ ดูย่อหน้าที่ 66)
13. มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ลดลงไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายการคำนวณกำไรทางภาษีได้ และต้นทุนของค่าความนิยมก็ไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีเมื่อมีการขายธุรกิจ (หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 15.1 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นในกรณีนี้)
14. กิจการต้องตัดรายการขาดทุนที่ยังไม่รับรู้ซึ่งเกิดจากรายการระหว่างกันออกโดยนำไปรวมกับมูลค่าตามบัญชีของสินค้ำคงเหลือหรือที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
15. กำไรสะสมของบริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วม และการร่วมค้ำนำไปรวมไว้ในกำไรสะสมรวมในงบการเงินรวม แต่ภาระภาษีเงินได้จะเกิดก็ต่อเมื่อมีการจัดสรรกำไรให้กับบริษัทใหญ่ (หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 39 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้น ถ้าบริษัทใหญ่

ผู้ลงทุน หรือผู้ร่วมค้า สามารถควบคุมระยะเวลาในการกลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวได้และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะไม่กลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้)

16. เงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาหรือบริษัทร่วมในต่างประเทศ หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้าในต่างประเทศได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (หมายเหตุ (1) ในกรณีนี้อาจมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี หรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี และ (2) ย่อหน้าที่ 39 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้น หากบริษัทใหญ่ ผู้ลงทุน หรือผู้ร่วมค้าสามารถควบคุมระยะเวลาในการกลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวได้ และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากิจการจะไม่กลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้)
17. กิจการบันทึกสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวแทนด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน แต่กิจการคำนวณกำไรหรือขาดทุนทางภาษีโดยใช้สกุลเงินอื่น (หมายเหตุ (1) กรณีนี้อาจเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีหรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี (2) เมื่อเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูย่อหน้าที่ 41) และ (3) กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน ดูย่อหน้าที่ 58)

ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง

18. กิจการปรับมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ตัวแทนใหม่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง) และไม่มี การปรับปรุงรายการทางภาษี (หมายเหตุ (1) กิจการรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน (2) ถ้ากิจการมีการตีราคาสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ตัวแทนใหม่ กิจการต้องบันทึกภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และบันทึก รายการภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการปรับมูลค่าสินทรัพย์ในกำไรหรือขาดทุน)

ข. ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี

ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีทุกรายการทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี อย่างไรก็ตาม สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีบางรายการ อาจไม่สามารถรับรู้ได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน ย่อหน้าที่ 24 ของมาตรฐานฉบับนี้

รายการบัญชีที่ส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน

1. ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อเกษียณอายุนำมาหักในการคำนวณกำไรทางบัญชีตามที่พนักงานให้บริการแก่กิจการ แต่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีเมื่อกิจการจ่ายให้พนักงานหรือจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน (หมายเหตุ ผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้

หักภาษีจะเกิดขึ้นในลักษณะเดียวกันสำหรับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าประกันคุณภาพสินค้าหรือ ดอกเบี้ยจ่าย ซึ่งบางประเทศต้องนำมาหักในการคำนวณกำไรทางภาษีตามเกณฑ์เงินสด)

2. ค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ในงบการเงินจะมากกว่าค่าเสื่อมราคาสะสมที่ทางภาษีอนุญาตให้ตัดจำหน่าย ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงาน
3. ต้นทุนสินค้าคงเหลือที่ขายก่อนวันที่สิ้นรอบระยะเวลาที่รายงานนำมาหักในการคำนวณกำไรทางบัญชี เมื่อกิจการส่งมอบสินค้าหรือให้บริการ แต่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีก็ต่อเมื่อกิจการเก็บเงินได้ (หมายเหตุ ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 2 ของภาคผนวก ก ข้างต้น ในกรณีนี้จะเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี ซึ่งเกี่ยวข้องกับลูกหนี้การค้าที่เกี่ยวข้อง)
4. มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือหรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ มีมูลค่าต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี ดังนั้นกิจการจึงลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีจนกว่ากิจการจะขายสินทรัพย์นั้น
5. ต้นทุนในการวิจัย (หรือค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งกิจการ หรือ ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานอื่น ๆ) รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางบัญชี แต่ให้นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรทางภาษีได้ในงวดถัดไป
6. รายได้รอการรับรู้ซึ่งแสดงในงบแสดงฐานะทางการเงิน แต่นำมารวมคำนวณกำไรทางภาษีในงวดปัจจุบันหรือในงวดก่อน
7. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งรวมอยู่ในงบแสดงฐานะทางการเงินเป็นรายได้รอการรับรู้แต่ไม่ต้องนำมาเสียภาษีในงวดอนาคต (หมายเหตุ ย่อหน้าที่ 24 ไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้ที่เกิดจากกรณีนี้ (ดูย่อหน้าที่ 33 ประกอบ))

การปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมและการตีราคาใหม่

8. สินทรัพย์ทางการเงินหรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งต่ำกว่าราคาทุนแต่ไม่มีการทำรายการปรับปรุงทางภาษี

การรวมธุรกิจและงบการเงินรวม

9. ในการรวมธุรกิจ หากกิจการรับรู้หนี้สินจากการรวมธุรกิจตามมูลค่ายุติธรรม แต่ไม่มีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการคำนวณกำไรทางภาษีจนกว่าจะถึงงวดถัดไป (หมายเหตุ สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจะทำให้ค่าความนิยมลดลงหรือกำไรจากการต่อรองราคาซื้อธุรกิจเพิ่มขึ้น ดูย่อหน้าที่ 66)
10. ย่อหน้านี้ไม่ใช่

11. รายการกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น ซึ่งเกิดจากรายการระหว่างกันถูกตัดรายการบัญชีออกจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือ หรือที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ แต่ไม่ต้องทำรายการปรับปรุงทางภาษี
12. เงินลงทุนในบริษัทย่อย สาขาหรือบริษัทร่วมในต่างประเทศ หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า ในต่างประเทศ จะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (หมายเหตุ (1) กรณีนี้อาจเกิดได้ทั้งผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีหรือผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี และ (2) ย่อหน้าที่ 44 กำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า (ก) กิจการจะกลับรายการผลแตกต่างชั่วคราวในอนาคตอันใกล้ และ (ข) กำไรทางภาษีมียเพียงพอที่จะนำผลแตกต่างชั่วคราวมาใช้ประโยชน์ได้)
13. กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงินด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแต่คำนวณกำไรขาดทุนทางภาษีโดยใช้สกุลเงินอื่น (หมายเหตุ (1) กรณีนี้อาจเกิดผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีและผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี (2) ถ้ากิจการมีผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอ (ดูย่อหน้าที่ 41) และ (3) กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในกำไรหรือขาดทุน (ดูย่อหน้าที่ 58))

ค. ตัวอย่างสถานการณ์ที่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือหนี้สินมีจำนวนเท่ากับฐานภาษี

1. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายที่กิจการนำมาหักในการคำนวณหนี้สินภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันสำหรับงวดปัจจุบันหรืองวดก่อนแล้ว
2. เจ้าหนี้เงินกู้ยืมที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่าของเงินสดที่ได้รับซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนเมื่อครบกำหนด
3. ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายที่ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้
4. รายได้ค้างรับที่ไม่สามารถนำมาคำนวณภาษีเงินได้

ภาคผนวก ข

การแสดงการคำนวณและการนำเสนอข้อมูล

ภาคผนวกนี้ไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐาน ภาคผนวกนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อให้เข้าใจมาตรฐานได้ชัดเจนขึ้น โดยยกตัวอย่างจากงบแสดงฐานะทางการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จบางส่วนเพื่อแสดงผลกระทบของรายการบัญชีที่อธิบายไว้ข้างต้นที่มีต่อการเงิน ทั้งนี้บางส่วนของงบการเงินที่ยกมาจึงไม่ได้สอดคล้องกับการแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีหรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นๆ

ตัวอย่างทั้งหมดในภาคผนวกนี้ สมมติว่ากิจการไม่มีรายการบัญชีอื่นนอกเหนือจากที่อธิบายไว้

ตัวอย่างในภาคผนวกนี้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีโดยไม่ได้คำนึงถึงกฎหมายของประเทศไทย

ตัวอย่างที่ 1 สินทรัพย์ที่เสื่อมสภาพได้

กิจการซื้ออุปกรณ์ในราคา 10,000 และตัดค่าเสื่อมราคาตามวิธีเส้นตรง โดยมีอายุการใช้งาน 5 ปี ในทางภาษี กิจการต้องตัดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์ในอัตราร้อยละ 25 ต่อปีตามวิธีเส้นตรง ผลขาดทุนทางภาษีสามารถนำกลับไปหักกำไรทางภาษีย้อนหลังได้ 5 ปี ในปีที่ 0 กำไรทางภาษีของกิจการมีจำนวนเท่ากับ 5,000 และอัตราภาษีเท่ากับร้อยละ 40

กิจการจะใช้ประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของอุปกรณ์โดยนำมาใช้ผลิตสินค้าเพื่อขาย ดังนั้นภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันของกิจการคำนวณได้ดังนี้

	ปี				
	1	2	3	4	5
รายได้ทางภาษี	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
ค่าเสื่อมราคาทางภาษี	2,500	2,500	2,500	2,500	0
กำไร (ขาดทุน) ทางภาษี	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>2,000</u>
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน (อัตราภาษีร้อยละ 40)	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>800</u>

กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน ณ สิ้นปีที่ 1 ถึง 4 เนื่องจากกิจการได้รับประโยชน์จากขาดทุนทางภาษีที่นำไปหักกำไรทางภาษีของปีที่ 0

ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับอุปกรณ์รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและค่าใช้จ่ายและรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีมีดังนี้

	ปี				
	1	2	3	4	5
มูลค่าตามบัญชี	8,000	6,000	4,000	2,000	0
ฐานภาษี	7,500	5,000	2,500	0	0
ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี	<u>500</u>	<u>1,000</u>	<u>1,500</u>	<u>2,000</u>	<u>0</u>
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวด	0	200	400	600	800
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	200	200	200	200	(800)
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีปลายงวด	<u>200</u>	<u>400</u>	<u>600</u>	<u>800</u>	<u>0</u>

กิจการรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในปีที่ 1 ถึง 4 เนื่องจาก การกลับรายการของผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีจะทำให้เกิดรายได้ทางภาษีในปีต่อ ๆ ไป งบกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการเป็นดังนี้

	ปี				
	1	2	3	4	5
รายได้	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
ค่าเสื่อมราคา	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
กำไรก่อนหักภาษี	0	0	0	0	0
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน	(200)	(200)	(200)	(200)	800
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	200	200	200	200	(800)
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
กำไรสุทธิสำหรับงวด	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

ตัวอย่างที่ 2 สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ตัวอย่างนี้ครอบคลุมระยะเวลา 2 ปี คือ ปี X5 และ ปี X6 ในปี X5 อัตราภาษีเงินได้ที่มีผลบังคับใช้คือร้อยละ 40 ของกำไรทางภาษี ในปี X6 อัตราภาษีเงินได้ที่มีผลบังคับใช้ คือร้อยละ 35 ของกำไรทางภาษี

กิจการรับรู้เงินบริจาคเพื่อการกุศลเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อจ่ายจริง แต่ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี

ในปี X5 กิจการได้รับหนังสือแจ้งจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องว่ากำลังดำเนินการฟ้องร้องกิจการในเรื่องการปล่อยสารกำมะถัน แม้ว่าในเดือนธันวาคม ปี X6 กิจการยังไม่ได้ขึ้นศาล แต่กิจการก็รับรู้หนี้สินไว้จำนวน 700 ในปี X5 ซึ่งเป็นการประมาณการค่าปรับอย่างดีที่สุด และกิจการไม่สามารถนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษี

ในปี X2 กิจกรรมมีต้นทุนการพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่จำนวน 1,250 ซึ่งได้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับปี X2 แต่ในทางบัญชีกิจกรรมบันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายฝ่ายทุนและตัดจำหน่ายตามวิธีเส้นตรงเป็นเวลา 5 ปี ณ วันที่ 31 ธันวาคม X4 มูลค่าของต้นทุนการพัฒนาผลิตภัณฑ์ที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่าย มีจำนวน 500

ในปี X5 กิจกรรมทำข้อตกลงกับพนักงานว่าจะให้สวัสดิการด้านสุขภาพหลังเกษียณ กิจกรรมจึงรับรู้ค่าใช้จ่ายสำหรับแผนงานนี้ในขณะที่พนักงานยังปฏิบัติงานอยู่ ในปี X5 และ X6 ยังไม่มีการจ่ายเงินสวัสดิการดังกล่าวให้ผู้เกษียณ ค่าดูแลสุขภาพจะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีเมื่อกิจการจ่ายให้ผู้เกษียณ กิจกรรมประเมินว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่ากำไรทางภาษีของกิจการมีเพียงพอที่จะนำสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นมาใช้ประโยชน์ได้

กิจการคิดค่าเสื่อมราคาทางบัญชีสำหรับอาคารในอัตราร้อยละ 5 ต่อปีโดยใช้วิธีเส้นตรงและค่าเสื่อมราคาทางภาษีย้อยละ 10 ต่อปีด้วยวิธีเส้นตรง ส่วนยานพาหนะตัดค่าเสื่อมราคาทางบัญชีในอัตราร้อยละ 20 โดยวิธีเส้นตรงและทางภาษีย้อยละ 25 ตามวิธีเส้นตรง กิจการตัดค่าเสื่อมราคาทางบัญชีเต็มปีในปีที่ซื้อสินทรัพย์

ณ วันที่ 1 มกราคม X6 กิจการตีราคาอาคารใหม่เป็น 65,000 และประมาณว่าอาคารจะเหลืออายุการใช้งานอีก 20 ปี นับจากวันที่ตีราคาใหม่ การตีราคาใหม่ไม่กระทบกับกำไรทางภาษีในปี X6 และหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่ได้ปรับปรุงฐานภาษีของอาคารเพื่อสะท้อนถึงราคาที่ตีใหม่ ในปี X6 กิจการโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่จำนวน 1,033 ไปยังกำไรสะสม ทั้งนี้ส่วนเกินทุนดังกล่าวเกิดจากผลต่างจำนวน 1,590 ระหว่างค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจากมูลค่าอาคารที่ตีราคาใหม่ (3,250) กับค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นจากต้นทุนของอาคาร (1,660 คือ มูลค่าตามบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม X6 จำนวน 33,200 หักด้วยอายุการใช้งานที่เหลืออยู่ 20 ปี) หักด้วยภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องอีกจำนวน 557 (ดูย่อหน้าที่ 64)

ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน

	X5	X6
กำไรทางบัญชี	8,775	8,740
บวก		
ค่าเสื่อมราคาทางบัญชี	4,800	8,250
เงินบริจาคเพื่อการกุศล	500	350
ค่าปรับเนื่องจากมลพิษต่อสิ่งแวดล้อม	700	-
ต้นทุนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์	250	250
ค่าใช้จ่ายรักษาพยาบาลพนักงานเมื่อเกษียณ	2,000	1,000
	17,025	18,590
หัก		
ค่าเสื่อมราคาทางภาษี	(8,100)	(11,850)
กำไรที่ต้องเสียภาษี	8,925	6,740
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันที่อัตราภาษีร้อยละ 40	3,570	
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันที่อัตราภาษีร้อยละ 35		2,359

มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ราคาทุน	อาคาร	ยานพาหนะ	รวม
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X4	50,000	10,000	60,000
มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในปี X5	6,000	-	6,000
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X5	56,000	10,000	66,000
หัก ค่าเสื่อมราคาสะสมจากการตีราคา			
สินทรัพย์ใหม่ ณ 1 มกราคม X6	(22,800)	-	(22,800)
ราคาที่ดีเพิ่ม ณ 1 มกราคม X6	31,800	-	31,800
ยอดคงเหลือ ณ 1 มกราคม X6	65,000	10,000	75,000
มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในปี X6	-	15,000	15,000
	65,000	25,000	90,000

ราคาทุน	อาคาร	ยานพาหนะ	รวม
ค่าเสื่อมราคาสะสม	5%	20%	
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X4	20,000	4,000	24,000
ค่าเสื่อมราคา ปี X5	2,800	2,000	4,800
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X5	22,800	6,000	28,800
การตีราคาเพิ่ม ณ 1 มกราคม X6	(22,800)	-	(22,800)
ยอดคงเหลือ ณ 1 มกราคม X6	-	6,000	6,000
ค่าเสื่อมราคา ปี X6	3,250	5,000	8,250
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X6	3,250	11,000	14,250
มูลค่าตามบัญชี			
31 ธันวาคม X4	30,000	6,000	36,000
31 ธันวาคม X5	33,200	4,000	37,200
31 ธันวาคม X6	61,750	14,000	75,750
ฐานภาษีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์			
ราคาทุน	อาคาร	ยานพาหนะ	รวม
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X4	50,000	10,000	60,000
มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในปี X5	6,000	-	6,000
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X5	56,000	10,000	66,000
มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในปี X6	-	15,000	15,000
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X6	56,000	25,000	81,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	10%	25%	
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X4	40,000	5,000	45,000
ค่าเสื่อมราคา ปี X5	5,600	2,500	8,100
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X5	45,600	7,500	53,100
ค่าเสื่อมราคา ปี X6	5,600	6,250	11,850
ยอดคงเหลือ ณ 31 ธันวาคม X6	51,200	13,750	64,950
ฐานภาษี			
31 ธันวาคม X4	10,000	5,000	15,000
31 ธันวาคม X5	10,400	2,500	12,900
31 ธันวาคม X6	4,800	11,250	16,050

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ 31 ธันวาคม X4

	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	ผลแตกต่างชั่วคราว
ลูกหนี้การค้า	500	500	-
สินค้าคงเหลือ	2,000	2,000	-
ต้นทุนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์	500	-	500
เงินลงทุน	33,000	33,000	-
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	36,000	15,000	21,000
รวมสินทรัพย์	72,000	50,500	21,500
ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันค้างจ่าย	3,000	3,000	-
เจ้าหนี้การค้า	500	500	-
ค่าปรับค้างจ่าย	-	-	-
ค่ารักษาพยาบาลพนักงานเมื่อเกษียณค้างจ่าย	-	-	-
หนี้สินระยะยาว	20,000	20,000	-
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	8,600	8,600	-
รวมหนี้สิน	32,100	32,100	-
ทุนเรือนหุ้น	5,000	5,000	-
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	-	-
กำไรสะสม	34,900	13,400	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	72,000	50,500	
ผลแตกต่างชั่วคราว			21,500
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	21,500	ที่อัตราภาษีร้อยละ 40	8,600
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	-	-	-
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสุทธิ			8,600

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ 31 ธันวาคม X5

	มูลค่าตามบัญชี	ฐานภาษี	ผลแตกต่างชั่วคราว
ลูกหนี้การค้า	500	500	-
สินค้าคงเหลือ	2,000	2,000	-
ต้นทุนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์	250	-	250
เงินลงทุน	33,000	33,000	-
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	37,200	12,900	24,300
รวมสินทรัพย์	72,950	48,400	24,550
ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันค้างจ่าย	3,570	3,570	-
เจ้าหนี้การค้า	500	500	-
ค่าปรับค้างจ่าย	700	700	-
ค่ารักษาพยาบาลพนักงานเมื่อเกษียณค้างจ่าย	2,000	-	(2,000)
หนี้สินระยะยาว	12,475	12,475	-
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	9,020	9,020	-
รวมหนี้สิน	28,265	26,265	(2,000)
ทุนเรือนหุ้น	5,000	5,000	-
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	-	-	-
กำไรสะสม	39,685	17,135	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	72,950	48,400	
ผลแตกต่างชั่วคราว			22,550
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	24,550	ที่อัตราภาษีร้อยละ 40	9,820
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	(2,000)	ที่อัตราภาษีร้อยละ 40	(800)
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสุทธิ			9,020
หัก หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวด			(8,600)
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลแตกต่างชั่วคราวที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกและที่กลับรายการ			420

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ 31 ธันวาคม X6

	มูลค่าตาม บัญชี	ฐานภาษี	ผลแตกต่าง ชั่วคราว
ลูกหนี้การค้า	500	500	-
สินค้าคงเหลือ	2,000	2,000	-
ต้นทุนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์	-	-	-
เงินลงทุน	33,000	33,000	-
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	75,750	16,050	59,700
รวมสินทรัพย์	111,250	51,550	59,700
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	2,359	2,359	-
เจ้าหนี้การค้า	500	500	-
ค่าปรับค้างจ่าย	700	700	-
ค่ารักษาพยาบาลพนักงานเมื่อเกษียณค้างจ่าย	3,000	-	(3,000)
หนี้สินระยะยาว	12,805	12,805	-
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	19,845	19,845	-
รวมหนี้สิน	39,209	36,209	(3,000)
ทุนเรือนหุ้น	5,000	5,000	-
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	19,637	-	-
กำไรสะสม	47,404	10,341	
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	111,250	51,550	
ผลแตกต่างชั่วคราว			56,700
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	59,700	ที่อัตราภาษีร้อยละ 35	20,895
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	(3,000)	ที่อัตราภาษีร้อยละ 35)	(1,050)
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสุทธิ			19,845
หัก หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวด			(9,020)
ปรับปรุงยอดคงเหลือต้นงวดของหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เนื่องจากการลดอัตราภาษี	22,550	ที่อัตราภาษีร้อยละ 5	1,127
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	31,800	ที่อัตราภาษีร้อยละ 35	(11,130)
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลแตกต่างชั่วคราวที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกและที่กลับรายการ			822

ตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล

รายการที่ต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานกำหนดไว้มีดังนี้

ส่วนประกอบหลักของค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้ (ย่อหน้าที่ 79)

	X5	X6
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบัน	3,570	2,359
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รายการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับผลแตกต่างชั่วคราวที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกและที่กลับรายการ	420	822
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รายการตัดบัญชีที่เกิดจากการลดอัตราภาษีเงินได้	-	(1,127)
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	<u>3,990</u>	<u>2,054</u>
ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ย่อหน้าที่ 81.1ก)		
ภาษีเงินได้รายการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตีราคาอาคารใหม่	<u>-</u>	<u>(11,130)</u>

นอกจากนี้ ในปี X6 กิจการได้ออนภาษีเงินได้รายการตัดบัญชีจำนวน 557 จากกำไรสะสมกลับไปยังส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ โดยจำนวนดังกล่าวมาจากผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากมูลค่าของอาคารที่ตีราคาใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่เกิดจากต้นทุนของอาคาร

คำอธิบายเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชี (ย่อหน้าที่ 81.3)

มาตรฐานฉบับนี้อนุญาตให้กิจการเลือกอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างค่าใช้จ่าย (หรือรายได้) ภาษีเงินได้กับกำไรทางบัญชี ได้สองวิธี ดังนี้

- (1) การกระทบยอดระหว่างจำนวนค่าใช้จ่าย (รายได้) และผลคูณของกำไรทางภาษีกับอัตราภาษีที่ใช้ และเปิดเผยเกณฑ์ในการคำนวณอัตราภาษีที่ใช้

	X5	X6
กำไรทางบัญชี	8,775	8,740
ภาษีเงินได้คำนวณตามอัตราภาษีที่ใช้ร้อยละ 35 (ปี X5 ร้อยละ 40)	3,510	3,059
ผลกระทบทางภาษีของค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถนำมาหักใน การคำนวณกำไรทางภาษี		
เงินบริจาคเพื่อการกุศล	200	122
ค่าปรับเกี่ยวกับมลพิษต่อสิ่งแวดล้อม	280	-
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวดที่ลดลงเนื่องจากอัตรา ภาษีลดลง	-	(1,127)
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	3,990	2,054

อัตราภาษีที่ใช้คืออัตราภาษีรวมระหว่างอัตราภาษีของประเทศ คือร้อยละ 30 (ปี X5 อัตราภาษีร้อยละ 35) และอัตราภาษีของท้องถิ่นคือร้อยละ 5

(2) การกระทบยอดระหว่างอัตราภาษีที่แท้จริงถัวเฉลี่ยและอัตราภาษีที่ใช้และเปิดเผยเกณฑ์ในการคำนวณอัตราภาษีที่ใช้

	X5 ร้อยละ	X6 ร้อยละ
อัตราภาษีที่ใช้	40.0	35.0
ผลกระทบทางภาษีของค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถนำมาหักในการ คำนวณกำไรทางภาษี		
เงินบริจาคเพื่อการกุศล	2.3	1.4
ค่าปรับเกี่ยวกับมลพิษต่อสิ่งแวดล้อม	3.2	-
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวดที่ลดลงเนื่องจากอัตราภาษี ลดลง	-	(12.9)
อัตราภาษีที่แท้จริงถัวเฉลี่ย (ค่าใช้จ่ายทางภาษีหารด้วยกำไร ก่อนภาษี)	45.5	23.5

อัตราภาษีที่ใช้ คือ อัตราภาษีรวมระหว่างอัตราภาษีของประเทศ คือร้อยละ 30 (ปี X5 อัตราภาษีร้อยละ 35) และอัตราภาษีของท้องถิ่นคือร้อยละ 5

คำอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีที่ใช้โดยเปรียบเทียบกับงวดบัญชีก่อน (ย่อหน้าที่ 81.4)

ในปี X6 รัฐบาลเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้ของประเทศจากร้อยละ 35 เป็นร้อยละ 30

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลแตกต่างชั่วคราวแต่ละประเภท รวมทั้งขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ และเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้แต่ละประเภท ดังนี้

- (1) มูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่กิจการรับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินแต่ละงวดที่นำเสนอ
- (2) มูลค่าของรายได้หรือค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่กิจการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในแต่ละงวดที่นำเสนอ หากกรณีดังกล่าวไม่สามารถเห็นได้ชัดเจนจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าในงบแสดงฐานะทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 81.7)

	X5	X6
ค่าเสื่อมราคาทางภาษี ซึ่งคำนวณโดยใช้อัตราเร่ง	9,720	10,322
หนี้สินค่ารักษาพยาบาลเมื่อเกษียณ ซึ่งนำมาหักภาษีได้เมื่อจ่ายจริงเท่านั้น	(800)	(1,050)
ต้นทุนในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ที่นำมาหักจากกำไรทางภาษีในปีก่อน	100	-
ราคาสินทรัพย์ที่ตีเพิ่มสุทธิจากค่าเสื่อมราคาที่เกี่ยวข้อง	-	10,573
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	9,020	19,845

(หมายเหตุ มูลค่าของรายได้หรือค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่กิจการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับปีปัจจุบันสามารถเห็นได้จากมูลค่าในงบแสดงฐานะทางการเงินที่เปลี่ยนแปลงไป)

ตัวอย่างที่ 3 การรวมธุรกิจ

ในวันที่ 1 มกราคม X5 กิจการ ก ซื้อหุ้นของกิจการ ข 100% ที่ราคาทุน 600 ณ วันที่ซื้อ ฐานภาษีของเงินลงทุนของบริษัท ก คือ 600 ค่าความนิยมไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้และต้นทุนของค่าความนิยมจะไม่สามารถนำมาหักภาษีได้ต่อให้บริษัทจำหน่ายธุรกิจออกไปก็ตาม อัตราภาษีสำหรับกิจการ ก คือร้อยละ 30 และอัตราภาษีสำหรับกิจการ ข คือร้อยละ 40

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ที่กิจการ ก ชื่อมา (ยกเว้นสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี) แสดงไว้ในตารางด้านล่างนี้ พร้อมทั้งฐานภาษีของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวในประเทศที่กิจการ ข ตั้งอยู่และผลแตกต่างชั่วคราวที่เกิดขึ้น

	มูลค่าที่รับรู้ ณ วันที่ซื้อ	ฐานภาษี	ผลแตกต่างชั่วคราว ณ วันที่ซื้อธุรกิจ
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	270	155	115
ลูกหนี้การค้า	210	210	-
สินค้าคงเหลือ	174	124	50
หนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อเกษียณอายุ	(30)	-	(30)
เจ้าหนี้การค้า	(120)	(120)	-
สินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่ระบุได้ ไม่รวมภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	504	369	135

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อเกษียณอายุต้องนำไปหักออกจากหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และสินค้าคงเหลือ (ดูย่อหน้าที่ 74)

รายการต้นทุนของค่าความนิยมไม่หักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีในประเทศที่กิจการ ข ตั้งอยู่ ดังนั้นฐานภาษีของค่าความนิยม (ในกิจการ ข) จึงมีค่าเป็นศูนย์ อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 15.1 กิจการ ก ต้องไม่รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมในกิจการ ข

มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในกิจการ ข ในงบการเงินรวมของกิจการ ก เป็นดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่สามารถระบุได้	
ยกเว้นภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	504
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (135 x 40%)	(54)
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาที่สามารถระบุได้	450
ค่าความนิยม	<u>150</u>
มูลค่าตามบัญชี	<u>600</u>

ณ วันที่ซื้อกิจการ ฐานภาษีของเงินลงทุนของกิจการ ก มีค่าเท่ากับ 600 ดังนั้นจึงไม่เกิดผลแตกต่างชั่วคราวในบัญชีเงินลงทุน

ระหว่างปี X5 ส่วนของเจ้าของในกิจการ ข (ซึ่งรวมการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรม ณ วันซื้อ) มีการเปลี่ยนแปลง เป็นดังนี้

ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 1 มกราคม X5 450

กำไรสะสมสำหรับปี X5 (กำไรสุทธิคือ 150 หักด้วย

เงินปันผลค้างจ่ายจำนวน 80) 70

ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม X5 520

กิจการ ก รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหรือหนี้สินภาษีเงินได้อื่น ๆ ที่กิจการจะต้องจ่าย ในการบันทึกบัญชีลูกหนี้เงินปันผลจำนวน 80

ณ วันที่ 31 ธันวาคม X5 มูลค่าตามบัญชีของบัญชีเงินลงทุนในกิจการ ข ไม่รวมลูกหนี้เงินปันผลค้างจ่าย เป็นดังนี้

สินทรัพย์สุทธิของกิจการ ข 520

ค่าความนิยม 150

มูลค่าตามบัญชี 670

ผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวกับเงินลงทุนของบริษัท ก มีจำนวน 70 ซึ่งเท่ากับกำไรสะสมที่ยังไม่ได้จัดสรรตั้งแต่วันซื้อธุรกิจ

ถ้ากิจการ ก พิจารณาว่าจะไม่ขายเงินลงทุน และกิจการ ข จะไม่จัดสรรกำไรสะสมในอนาคตอันใกล้ กิจการ ก ไม่ต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในกิจการ ข (ดูย่อหน้าที่ 39 และ 40) ทั้งนี้ขอยกเว้นดังกล่าวจะนำมาใช้กับเงินลงทุนในบริษัทร่วมได้ก็ต่อเมื่อมีข้อตกลงว่าจะไม่มีการจัดสรรกำไรกันในอนาคตอันใกล้ (ดูย่อหน้าที่ 42) กิจการ ก ต้องเปิดเผยมูลค่าผลแตกต่างชั่วคราวซึ่งไม่ได้รับรู้เป็นภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เช่น 70 (ดูย่อหน้าที่ 81.6)

ถ้ากิจการ ก คาดว่าจะขายเงินลงทุนในกิจการ ข หรือ ข จะจัดสรรกำไรสะสมให้ ก ในอนาคตอันใกล้ กิจการ ก ต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีตามจำนวนผลแตกต่างชั่วคราวที่คาดว่าจะกลับรายการโดยใช้อัตราภาษีที่สะท้อนให้เห็นว่ากิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน (ดูย่อหน้าที่ 51) และกิจการ ก ยังบันทึกบัญชีภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเป็นจำนวนเท่ากับภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้นจากผลต่างในการแปลงค่าอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศซึ่งได้บันทึกบัญชีโดยตรงไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นแล้ว (ดูย่อหน้าที่ 61ก.) กิจการ ก ต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- ก. มูลค่าของภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีซึ่งกิจการบันทึกโดยตรงไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ดูย่อ หน้า 81.1ก)
- ข. มูลค่าของผลแตกต่างชั่วคราวที่เหลืออยู่ ซึ่งกิจการคาดว่าจะยังไม่กลับรายการในอนาคตอันใกล้ ดังนั้นกิจการจึงไม่ต้องรับรู้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูย่อหน้า 81.6)

ตัวอย่างที่ 4 เครื่องมือทางการเงินแบบผสม

กิจการได้ออกหุ้นกู้แปลงสภาพที่ไม่ระบุอัตราดอกเบี้ย มูลค่า 1,000 ณ วันที่ 1 ธันวาคม X4 ซึ่งต้องจ่ายคืนตามราคาที่ตราไว้ ณ วันที่ 1 มกราคม X8 ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการแยกส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินของเครื่องมือทางการเงินไว้เป็นหนี้สิน และแยกส่วนประกอบที่เป็นทุนไว้เป็นทุน ทำให้กิจการต้องบันทึกมูลค่าตามบัญชีเมื่อเริ่มแรกเป็นส่วนประกอบหนี้สินของหุ้นกู้แปลงสภาพเท่ากับ 751 และเป็นส่วนประกอบทุนเท่ากับ 249 ต่อมากิจการรับรู้ส่วนลดของหุ้นกู้เป็นค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบที่เป็นหนี้สิน ณ วันต้นปี ทั้งนี้กฎหมายภาษีอากรไม่อนุญาตให้กิจการนำส่วนลดที่เกิดจากส่วนประกอบที่เป็นหนี้สินของหุ้นกู้แปลงสภาพมาหักเป็นค่าใช้จ่าย และอัตราภาษีคือร้อยละ 40

รายการผลแตกต่างชั่วคราวที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบที่เป็นหนี้สิน หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี และรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี แสดงได้ดังนี้

	ปี			
	X4	X5	X6	X7
มูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบที่เป็นหนี้สิน	751	826	909	1,000
ฐานภาษี	1,000	1,000	1,000	1,000
ผลแตกต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษี	249	174	91	-
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้นงวดที่				
อัตราภาษีร้อยละ 40	0	100	70	37
ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่บันทึกไปยัง				
ส่วนของเจ้าของ	100	-	-	-
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	-	(30)	(33)	(37)
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีปลายงวด				
ที่อัตราภาษีร้อยละ 40	100	70	37	-

ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 23 ณ วันที่ 31 ธันวาคม X4 กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดขึ้น โดยการปรับมูลค่าตามบัญชีของส่วนประกอบที่เป็นทุนของหนี้แปลงสภาพ ดังนั้นมูลค่าที่กิจการรับรู้ ณ วันนั้น มีดังนี้

ส่วนประกอบที่เป็นหนี้สิน	751
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	100
ส่วนประกอบที่เป็นทุน (249-100)	<u>149</u>
	<u>1,000</u>

กิจการต้องรับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เปลี่ยนแปลงภายหลัง ไว้ในกำไรหรือขาดทุนเป็นรายได้ภาษีเงินได้ (ดูย่อหน้าที่ 23) ดังนั้นกำไรหรือขาดทุนของกิจการจะเป็นดังนี้

	ปี			
	X4	X5	X6	X7
ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย (ส่วนลดที่คำนวณได้)	-	75	83	91
ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	-	(30)	(33)	(37)
	-	45	50	54

ตัวอย่างที่ 5 รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายสำหรับบริการที่ได้รับจากพนักงานเป็นสิ่งตอบแทนสำหรับสิทธิซื้อหุ้นที่ให้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) การหักภาษีจะไม่เกิดขึ้นจนกว่าจะมีการใช้สิทธิและจะใช้มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ ณ วันที่ใช้สิทธิเป็นเกณฑ์ในการหักภาษี

ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 68ข. ผลต่างระหว่างฐานภาษีของบริการที่ได้รับจากพนักงานจนถึงงวดปัจจุบัน (ซึ่งเป็นจำนวนที่หน่วยงานเก็บภาษีอนุญาตให้หักภาษีในงวดอนาคตสำหรับบริการนั้น) กับมูลค่าตามบัญชีที่เป็นศูนย์ ถือเป็นผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษี ซึ่งทำให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ย่อหน้าที่ 68ข. กำหนดว่า หากจำนวนที่หน่วยงานเก็บภาษีอนุญาตให้หักภาษีในงวดอนาคตยังไม่ทราบ ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี กิจการต้องประมาณจำนวนนั้นโดยใช้ข้อมูลที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หากหน่วยงานเก็บภาษียอมให้หักภาษีในงวดอนาคตโดยใช้มูลค่าหุ้นในอนาคต การวัดมูลค่าผลแตกต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีต้องใช้ราคา ณ สิ้นระยะเวลาบัญชีเป็นเกณฑ์ ดังนั้น ตัวอย่างนี้ประมาณการของจำนวนที่หักภาษีได้ในงวดอนาคต (และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี) ต้องใช้มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ ณ วันสิ้นระยะเวลาบัญชีเป็นเกณฑ์

ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 68ค. หากจำนวนที่ใช้หักภาษี (หรือประมาณการจำนวนที่ใช้หักภาษีได้ในงวดอนาคต) มากกว่าจำนวนค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนสะสมที่เกี่ยวข้อง แสดงว่า จำนวนที่หักภาษีเกี่ยวข้อง ทั้งค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนพนักงานและส่วนกองทุน ในสถานการณ์เช่นนี้ ตามย่อหน้าที่ 68ค. กำหนดให้ กิจการรับรู้ส่วนเกินของภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี หรือภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันต้องรับรู้โดยตรงใน ส่วนของเจ้าของ

อัตราภาษีของกิจการ คือ ร้อยละ 40 สิทธิที่ออกให้ ณ ต้นปีที่ 1 จะเป็นสิทธิขาด ณ สิ้นปีที่ 3 และใช้สิทธิ ได้ ณ สิ้นปีที่ 5 รายละเอียดของค่าใช้จ่ายที่รับรู้ตามบริการที่ได้รับจากพนักงาน และได้ใช้ประโยชน์แล้วใน แต่ละรอบระยะเวลาบัญชี จำนวนสิทธิคงเหลือ ณ สิ้นปีแต่ปี และมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ ณ สิ้นปีเป็นดังนี้

ปีที่	ค่าใช้จ่ายตามบริการที่พนักงานให้	จำนวนสิทธิคงเหลือ ณ สิ้นปี	มูลค่าที่แท้จริงต่อสิทธิ
1	188,000	50,000	5
2	185,000	45,000	8
3	190,000	40,000	13
4	0	40,000	17
5	0	40,000	20

กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีและรายได้ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีในช่วงปีที่ 1 – 4 และรายได้ ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันในปีที่ 5 ดังนี้ ในปีที่ 4 และ 5 ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและรายได้ภาษีเงินได้ ของงวดปัจจุบันบางส่วนรับรู้โดยตรงเข้าส่วนของเจ้าของ เพราะประมาณการภาษี (และภาษีจริง) ที่หักได้ มากกว่าค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนพนักงานสะสม

ปีที่ 1

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและรายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

$$(50,000 \times 5 \times 1/3^{(n)} \times 0.40) = 33,333$$

⁽ⁿ⁾ ฐานภาษีของบริการที่พนักงานให้ใช้มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ สิทธิเหล่านั้นให้สำหรับบริการที่ได้รับ 3 ปี เนื่องจากถึงปัจจุบัน กิจการได้รับบริการเพียง 1 ปี จึงต้องคูณมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิเลือกตั้งด้วย 1/3 เพื่อใช้เป็นฐานภาษี ณ สิ้นปีที่ 1

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้องรับรู้ทั้งหมดในกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากประมาณการภาษีที่หักได้ใน อนาคตเป็นจำนวน 83,333 (50,000 x 5 x 1/3) น้อยกว่าค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนพนักงานสะสมจำนวน 188,000

ปีที่ 2

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ สิ้นงวด

$(45,000 \times 8 \times 2/3 \times 0.40) =$ 96,000

หัก สินทรัพย์ภาษีเงินได้ต้นงวดยกมา (33,333)

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับปี 62,667*

*จำนวนเงินนี้ประกอบด้วยรายการดังนี้

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของผลแตกต่างชั่วคราวระหว่างฐานภาษีของบริการที่ได้รับ

จากพนักงานระหว่างปีและมูลค่าตามบัญชีเป็นศูนย์

$(45,000 \times 8 \times 1/3 \times 0.40)$ 48,000

รายได้ภาษีเงินได้ที่เกิดจากการปรับปรุงฐานภาษีของบริการที่ได้รับ

จากพนักงานในปีก่อน

ก) มูลค่าที่แท้จริงที่เพิ่มขึ้น $(45,000 \times 3 \times 1/3 \times 0.40)$ 18,000

ข) จำนวนสิทธิที่ลดลง $(5,000 \times 5 \times 1/3 \times 0.40)$ (3,333)

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับปี 62,667

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีทั้งหมดต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากประมาณการภาษีเงินได้ที่ใช้หักได้มีจำนวน 240,000 $(45,000 \times 8 \times 2/3)$ น้อยกว่าค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนพนักงานสะสม 373,000 $(188,000 + 185,000)$

ปีที่ 3

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ สิ้นงวด $(40,000 \times 13 \times 0.40) =$ 208,000

หัก สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ ต้นงวด (96,000)

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับปี 112,000

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากประมาณการภาษีเงินได้ที่ใช้หักได้ 520,000 $(45,000 \times 13)$ น้อยกว่าค่าใช้จ่ายเงินเดือนสะสม 563,000 $(188,000 + 185,000 + 190,000)$

ปีที่ 4

สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ สิ้นงวด

$(40,000 \times 17 \times 0.40) =$ 272,000

หัก สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ ต้นงวด (208,000)

รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับปี 64,000

รายได้ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีที่รับรู้บางส่วนในกำไรหรือขาดทุนและบางส่วนในส่วนของผู้เจ้าของ		
ประมาณการภาษีเงินได้ที่ใช้หักได้ในงวดอนาคต (40,000 x 17)	680,000	
ค่าใช้จ่ายค่าตอบแทนพนักงานสะสม	<u>563,000</u>	
จำนวนที่สูงกว่าภาษีที่ใช้หักได้		<u>117,000</u>
รายได้ภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีสำหรับปี	64,000	
ส่วนเกินที่รับรู้โดยตรงเข้าส่วนของผู้เจ้าของ (117,000 x 0.40)	<u>(46,800)</u>	
ส่วนที่รับรู้เข้ากำไรหรือขาดทุน		<u>17,200</u>
ปีที่ 5		
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชี (การกลับรายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้ รอตัดบัญชี)	272,000	
จำนวนที่รับรู้โดยตรงเข้าส่วนของผู้เจ้าของ (การกลับรายการรายได้ภาษีเงินได้ รอตัดบัญชีสะสมที่รับรู้โดยตรงเข้าส่วนของผู้เจ้าของ)	<u>46,800</u>	
จำนวนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน		<u>225,200</u>
รายได้ภาษีเงินได้ของงวดปัจจุบันที่ใช้มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ ณ วันใช้สิทธิ (40,000 x 20 x 0.40)	320,000	
จำนวนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน (563,000 x 0.40)	<u>225,200</u>	
จำนวนที่รับรู้โดยตรงเข้าส่วนของผู้เจ้าของ		<u>94,800</u>

สรุป

ปีที่	ค่าใช้จ่ายตาม บริการที่ พนักงานให้	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ			งบแสดงฐานะทางการเงิน	
		ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษีของ งวดปัจจุบัน	ค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษี รอตัดบัญชี	รวมค่าใช้จ่าย (รายได้) ภาษี เงินได้	ส่วน ของผู้ เจ้าของ	สินทรัพย์ภาษี เงินได้รอกการ ตัดบัญชี
1	188,000	0	(33,333)	(33,333)	0	33,333
2	185,000	0	(62,667)	(62,667)	0	96,000
3	190,000	0	(112,000)	(112,000)	0	208,000
4	0	0	(17,200)	(17,200)	(46,800)	272,000
5	0	(225,200)	225,200	0	46,800	0
					(94,800)	
รวม	<u>563,000</u>	<u>(225,200)</u>	<u>0</u>	<u>(225,200)</u>	<u>(94,800)</u>	<u>0</u>

ตัวอย่างที่ 6 การเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจในการรวมธุรกิจ

ในเดือนมกราคม 25x1 กิจการ ก ได้มาซึ่งส่วนได้เสียร้อยละ 100 ในกิจการ ข โดยกิจการ ก จ่ายเงินจำนวน 400 บาทให้กับผู้ถือหุ้นเดิมของ ข

ณ วันที่ซื้อกิจการ ข มีสิทธิให้พนักงานซื้อหุ้นคงเหลือในราคาตลาดจำนวน 100 บาท โดยสิทธิในการเลือกซื้อหุ้นดังกล่าวเป็นสิทธิขาดทั้งหมด จากการรวมธุรกิจ สิทธิที่เหลืออยู่ของกิจการ ข ถูกเปลี่ยนแทนด้วยสิทธิซื้อหุ้นของกิจการ ก (สิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิม) ด้วยราคาตลาดจำนวน 100 บาท และมีมูลค่าที่แท้จริงจำนวน 80 บาท สิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมเป็นสิทธิขาดทั้งหมด ตามภาคผนวก ข ย่อหน้าที่ 56 ถึง 62 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) การออกสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมเป็นส่วนหนึ่งของการตัดสินใจในการโอนสำหรับกิจการ ข การหักลดภาษีสำหรับสิทธิดังกล่าวจะยังไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งมีการใช้สิทธิ ส่วนลดภาษีจะขึ้นอยู่กับมูลค่าที่แท้จริงของสิทธิ ณ วันนั้น กิจการ ก มีอัตราภาษีร้อยละ 40 กิจการ ก รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี จำนวน 32 บาท (มูลค่าที่แท้จริงจำนวน 80 บาท x 40%) ของสิทธิในการเลือกซื้อหุ้น ณ วันที่ซื้อธุรกิจ

กิจการ ก การวัดมูลค่าสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ (ไม่รวมสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี) จำนวน 450 บาท ฐานภาษีของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้จำนวน 300 บาท $((450-300) \times 40\%)$ ของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ณ วันที่ซื้อธุรกิจ

ค่าความนิยมคำนวณได้ดังนี้

	บาท
เงินสด	400
มูลค่าตลาดของสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิม	100
รวม	500
สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ยกเว้นสินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	(450)
สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	32
หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	60
ค่าความนิยม	78

การลดลงของมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมไม่สามารถนำมาหักทางภาษีได้ ตามย่อหน้าที่ 15ก. กิจการ ก ไม่รับรู้หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับผลแตกต่างที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจ

การบันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ มีดังนี้

หน่วย : บาท

เดบิต	ค่าความนิยม	78	
เดบิต	สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้	450	
เดบิต	สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	32	
เครดิต	เงินสด		400
เครดิต	ส่วนของเจ้าของ (สิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิม)		100
เครดิต	หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี		60

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มูลค่าที่แท้จริงของสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมมีมูลค่า 120 บาท กิจการ ก รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 48 บาท ($120 \times 40\%$) กิจการ ก รับรู้รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีจำนวน 16 บาท ($48 - 32$) จากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่แท้จริงสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิม บันทึกบัญชีดังนี้

หน่วย : บาท

เดบิต	สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี	16	
เครดิต	รายได้ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี		16

หากสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมไม่สามารถนำมาหักภาษีได้ภายใต้กฎหมายภาษีปัจจุบัน กิจการ ก ต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ณ วันที่ซื้อธุรกิจ กิจการบันทึกบัญชีสำหรับเหตุการณ์ภายหลัง ซึ่งเป็นผลให้เกิดส่วนลดภาษีจากการออกสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลงในภายหลังขึ้น

ตามภาคผนวก ข ย่อหน้า 56 - 62 ของมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) มีแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาสัดส่วนของสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการโอนในการรวมธุรกิจ ซึ่งสัดส่วนที่ให้สำหรับบริการที่ได้รับในอนาคต ดังนั้นรับรู้ค่าตอบแทนพนักงานภายหลังการรวมธุรกิจเป็นค่าใช้จ่าย สินทรัพย์และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สำหรับสิทธิใหม่ที่ทดแทนสิทธิเดิมซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายภายหลังการรวมธุรกิจ ให้บันทึกบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปตามตัวอย่างที่ 5

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

สัญญาเช่า

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS 17: Leases (Bound volume 2009))

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ดอกเบี้ยด้วยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (ยอดเงินต้นคงค้างคูณด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า) โดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง อย่างไรก็ตาม กิจการที่มีสัญญาเช่าคงเหลืออยู่ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2551 กิจการจะใช้มูลค่าตามบัญชีคงเหลือ ณ วันบังคับใช้เป็นยอดเริ่มต้นในการตัดบัญชีตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยไม่ใช้วิธีปรับย้อนหลังก็ได้ อนึ่ง สำหรับในกรณีที่กิจการ ซึ่งมีสัญญาเช่าซื้อคงเหลืออยู่ก่อนวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้และได้ใช้วิธีผลรวมตัวเลขในการคำนวณดอกเบี้ยรับ กิจการสามารถใช้วิธีดังกล่าวได้ต่อไปจนกว่าสัญญาเช่าซื้อคงเหลือที่ยกมานั้น สิ้นสุดลง ทั้งนี้ สัญญาเช่าซื้อคงเหลือที่ยกมาต้องเป็นสัญญาเช่าซื้อที่มีระยะเวลาสั้น (3-4 ปี) และกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลของสัญญาเช่าซื้อที่ยกมาแยกจากสัญญาเช่าซื้อใหม่ให้ชัดเจน

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-3
คำนิยาม	4-6
การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า	7-19
สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า	20-35
สัญญาเช่าการเงิน	20-32
การรับรู้เริ่มแรก	20-24
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก	25-30
การเปิดเผยข้อมูล	31-32
สัญญาเช่าดำเนินงาน	33-35
การเปิดเผยข้อมูล	35
สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า	36-57
สัญญาเช่าการเงิน	36-48
การรับรู้เริ่มแรก	36-38
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก	39-46
การเปิดเผยข้อมูล	47-48
สัญญาเช่าดำเนินงาน	49-57
การเปิดเผยข้อมูล	56-57
การขายและเช่ากลับคืน	58-66
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	67-68
วันที่ถือปฏิบัติ	69
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	70
แนวทางปฏิบัติ	

คำนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) โดยมีเนื้อหาสาระไม่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ-ทางด้านผู้ให้เช่า เช่าซื้อ และฉบับที่ 29 เรื่อง การบัญชีสำหรับสัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชี ฉบับปรับปรุง 2550 ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม ดังนี้

1. สัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม หมายถึง สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าโอนสิทธิการใช้สินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าโดยได้รับค่าเช่าเป็นผลตอบแทนสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ดัดแปลงคำนิยามโดยใช้คำว่า “ค่าตอบแทนซึ่งอาจได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด” แทนคำว่า “ค่าเช่า”
2. ในการจำแนกสัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้ให้ตัวอย่างของสถานการณ์ซึ่งตามปกติจะทำให้สัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินไว้สี่ข้อ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มสถานการณ์เพื่อช่วยในการจำแนกสัญญาเช่าอีกหนึ่งข้อ และข้อบ่งชี้อีกสามข้อ
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมใช้คำว่า “อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์” ในตัวอย่างของสถานการณ์ที่ระบุในย่อหน้า 10.3 เพื่อนำมาเปรียบเทียบกับอายุสัญญาเช่าในการจำแนกประเภทสัญญาเช่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้คำว่า “อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ” ซึ่งทำให้กิจการต้องพิจารณาว่าผู้ใช้สินทรัพย์อาจมีมากกว่าหนึ่งราย
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น แต่ไม่ได้ให้ข้อกำหนดที่ชัดเจนว่ากิจการต้องรวมค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นในการคำนวณจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายหรือไม่ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการไม่ต้องนำค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น มารวมในการคำนวณจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย
5. ต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกของผู้เช่าและผู้ให้เช่า
 - มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มคำนิยามเกี่ยวกับต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกให้ชัดเจนขึ้น
 - มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมไม่ได้ให้ข้อกำหนดที่ชัดเจนเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกที่เกิดกับผู้เช่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้รวมต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกที่เกิดกับผู้เช่าเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินนั้น
 - มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกที่เกิดกับผู้ให้เช่าโดยจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันที หรือป็นส่วนไปหักจากรายได้ทางการเงินนั้นตลอดอายุสัญญาเช่าการเงินก็ได้ แต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้รวมต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกเป็นส่วนหนึ่งของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน

6. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมอนุญาตให้ผู้ให้เช่าใช้วิธีปันส่วนรายได้ทางการเงิน โดยรับรู้รายได้ตามอัตราคงที่ในแต่ละงวดซึ่งคำนวณตามจำนวนในข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - 6.1. เงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่าที่ยังไม่ได้รับตามสัญญาเช่าการเงิน
 - 6.2. เงินสดลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่าที่ยังไม่ได้รับตามสัญญาเช่าการเงินมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ทางการเงินที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวด ซึ่งคำนวณจากข้อ 6.1 เท่านั้น
7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ้างถึงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อให้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์เมื่อจำเป็นซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมไม่ได้กล่าวถึง
8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เน้นข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงานทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า และกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ดังต่อไปนี้
 - 8.1. ผู้เช่าต้องเปิดเผยการกระทบยอดระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นกับมูลค่าปัจจุบันของหนี้สินตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาสามช่วง คือ ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี และระยะเวลาที่เกินห้าปี
 - 8.2. ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยการกระทบยอดระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต่ำตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาสามช่วง คือ ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี และระยะเวลาที่เกินห้าปี
 - 8.3. จำนวนเงินขั้นต่ำที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันที่ในงบดุล
 - 8.4. ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้
 - 8.5. ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด
9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้รายละเอียดเกี่ยวกับการขายและเช่ากลับคืน โดยเฉพาะการเช่ากลับคืนที่เป็นสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งประกอบด้วยข้อกำหนดสำหรับสถานการณ์ต่าง ๆ โดยให้ขึ้นอยู่กับราคาขาย มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และยังได้ให้ตัวอย่างเพิ่มเติมในภาคผนวกเพื่อช่วยในการตีความข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี
10. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม (ฉบับที่ 7 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ-ทางด้านผู้ให้เช่าซื้อ) ไม่ได้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางบัญชีทางด้านผู้เช่าซื้อ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดให้สัญญาเช่าซื้อเป็นสัญญาเช่าการเงิน และให้แนวปฏิบัติทางบัญชีทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า
11. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมได้กำหนดให้การเช่าที่ดินและอาคารต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินแล้วแต่กรณี แต่ไม่ได้กำหนดการปฏิบัติเกี่ยวกับการแยกองค์ประกอบของที่ดินและอาคาร รวมถึงการวัดค่าขององค์ประกอบนั้น แต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการแยกองค์ประกอบของที่ดินและอาคาร รวมทั้ง

การวัดมูลค่าขององค์ประกอบที่ดินและอาคารให้ชัดเจนขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภท
สัญญาเช่า

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1-70 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน
และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้
แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน
การบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดนโยบายการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า เพื่อนำไปปฏิบัติกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าทุกรายการ ยกเว้นรายการต่อไปนี้
 - 2.1. สัญญาเช่าเพื่อการสำรวจหรือการใช้ ทรัพยากรแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรอื่นที่คล้ายกัน ซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้
 - 2.2. ข้อตกลงในการให้สิทธิของรายการประเภทฟิล์มภาพยนตร์ การบันทึกวีดิทัศน์ ละครบทประพันธ์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการต่อไปนี้
 - 2.3. อสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เช่าถือครองอยู่และบันทึกเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)
 - 2.4. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)
 - 2.5. สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้เช่าถือครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 2.6. สินทรัพย์ชีวภาพที่ผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับข้อตกลงที่มีการโอนสิทธิการใช้สินทรัพย์ แม้ว่าผู้ให้เช่ายังคงให้บริการส่วนใหญ่ในการดำเนินงานหรือซ่อมบำรุงสินทรัพย์เหล่านั้น ในทางกลับกัน มาตรฐานการบัญชี

ฉบับนี้ไม่ต้องนำมาถือปฏิบัติกับข้อตกลงในการให้บริการที่ไม่ได้โอนสิทธิการใช้สินทรัพย์จาก
คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งไปยังคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง

คำนิยาม

4. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

สัญญาเช่า	หมายถึง	สัญญาหรือข้อตกลงที่ผู้ให้เช่าให้สิทธิแก่ผู้เช่าในการใช้สินทรัพย์สำหรับช่วงเวลาที่ตกลงกันเพื่อแลกเปลี่ยนกับค่าตอบแทน ซึ่งได้รับชำระในงวดเดียวหรือหลายงวด
สัญญาเช่าการเงิน	หมายถึง	สัญญาเช่าที่ทำให้เกิดการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่
สัญญาเช่าดำเนินงาน	หมายถึง	สัญญาเช่าที่มีใช้สัญญาเช่าการเงิน
สัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้	หมายถึง	สัญญาเช่าที่จะบอกเลิกไม่ได้เว้นแต่จะเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ 1) เมื่อเกิดเหตุการณ์บางอย่างซึ่งโอกาสที่จะเกิดขึ้นน้อยมาก 2) เมื่อได้รับความยินยอมจากผู้ให้เช่า 3) เมื่อผู้เช่าทำสัญญาเช่าใหม่กับผู้ให้เช่ารายเดิมเพื่อเช่าสินทรัพย์เดิมหรือสินทรัพย์ที่เทียบเท่าของเดิม 4) เมื่อผู้เช่าต้องจ่ายเงินเพิ่มโดยที่ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าเป็นที่เชื่อถือได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสัญญาเช่าจะดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง
วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า	หมายถึง	วันที่ทำสัญญาเช่าหรือวันที่คู่สัญญาได้ตกลงตามเงื่อนไขหลักของสัญญาเช่า แล้วแต่วันใดจะเกิดขึ้นก่อน ซึ่ง ณ วันนี้ 1) สัญญาเช่าจะถูกจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน 2) ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน กิจการต้องกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องรับรู้ ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล
วันที่สัญญาเช่าเริ่ม	หมายถึง	วันที่ผู้เช่าสามารถใช้สิทธิตามสัญญาเช่าในสินทรัพย์ที่

มีผล		เช้า ซึ่งคือวันรับรู้รายการเริ่มแรกตามสัญญาเช่า (เช่น การรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ หรือค่าใช้จ่าย อันเป็นผลมาจากสัญญาเช่า)
อายุสัญญาเช่า	หมายถึง	ระยะเวลาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่าทำสัญญาที่บอกเลิกไม่ได้ ทั้งนี้ให้รวมถึงระยะเวลาที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกต่ออายุสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นออกไปอีก ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินเพิ่มอีกหรือไม่ หาก ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าสามารถเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะเลือกใช้สิทธิเพื่อต่ออายุสัญญาเช่า
จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องจ่ายตลอดอายุสัญญาเช่า ร่วมกับรายการดังต่อไปนี้ <ol style="list-style-type: none"> <li data-bbox="763 777 1391 913">1) ทางด้านผู้เช่า - จำนวนเงินที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่าประกันมูลค่าคงเหลือให้กับผู้ให้เช่า หรือ <li data-bbox="763 924 1391 1113">2) ทางด้านผู้ให้เช่า - มูลค่าคงเหลือที่ได้รับประกันจากผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า หรือบุคคลที่สามที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและมีฐานะการเงินที่สามารถให้การประกันแก่ผู้ให้เช่าได้ <p>จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายนี้ไม่รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น ต้นทุนการให้บริการ และภาษีที่ผู้ให้เช่าจ่าย และเรียกคืนได้จากผู้เช่า</p> <p>อย่างไรก็ตาม ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ถ้าผู้เช่ามีสิทธิที่จะเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่เขาคาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมอย่างเป็นสาระสำคัญ ณ วันที่สามารถใช้สิทธิเลือกดังกล่าวและเชื่อได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกนั้น ในกรณีนี้จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายประกอบด้วยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่าจนถึงวันที่คาดว่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายเมื่อใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่าด้วย</p>
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรอง

		ราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
อายุการให้ประโยชน์	หมายถึง	ข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
เชิงเศรษฐกิจ		1) ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกับผู้ขายเดี่ยวหรือหลายราย
		2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งผู้ขายเดี่ยวหรือหลายรายคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์
อายุการให้ประโยชน์	หมายถึง	ระยะเวลาที่เหลืออยู่โดยประมาณนับจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ โดยไม่คำนึงถึงอายุสัญญาเช่า
มูลค่าคงเหลือที่ได้รับ	หมายถึง	1) ทางด้านผู้เช่า-ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้เช่ารับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (จำนวนที่รับประกันคือ จำนวนเงินสูงสุดที่ต้องจ่ายไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม) และ
การประกัน		2) ทางด้านผู้ให้เช่า-ส่วนของมูลค่าคงเหลือที่ผู้เช่าหรือบุคคลที่สามารถรับประกันที่จะจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า บุคคลที่สามที่รับประกันนี้ต้องไม่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าและบุคคลดังกล่าวต้องมีความสามารถทางการเงินที่จะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่รับประกันไว้
มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้	หมายถึง	ส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งผู้ให้เช่าอาจไม่ได้รับคืน หรือส่วนของมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ซึ่งได้รับการประกันจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้เช่าเท่านั้น
รับการประกัน		
ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก	หมายถึง	ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวนี้ไม่รวมถึงต้นทุนในส่วนของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย
เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่า	หมายถึง	ผลรวมของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายให้กับผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าการเงินกับมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันให้กับผู้ให้เช่า
เงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า	หมายถึง	เงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าคิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่า
รายได้ทางการเงินรอ	หมายถึง	ผลต่างระหว่างเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่ากับเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่า

การรับรู้

อัตราดอกเบี้ยตามหนี้ หมายถึง
ของสัญญาเช่า

อัตราคิดลด ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่าที่ทำให้ผลรวม
ของมูลค่าปัจจุบันของ

- 1) จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายและ
- 2) มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน มีจำนวน
เท่ากับผลรวมของ
- 3) มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้เช่าและ
- 4) ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า

อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืม หมายถึง
ส่วนเพิ่มของผู้เช่า

อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่
คล้ายคลึงกัน หรือถ้าไม่สามารถกำหนดอัตรานั้นได้จึง
ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยที่ผู้เช่าจะต้องจ่าย ณ วันเริ่มต้น
ของสัญญาเช่าในการกู้ยืมเงินที่มีระยะเวลาและการค้า
ประกันคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ในสัญญาเช่าเพื่อซื้อ
สินทรัพย์นั้น

ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น หมายถึง

ส่วนของจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าซึ่งไม่ได้
กำหนดไว้อย่างคงที่ตามระยะเวลาที่ผ่านมาแต่
กำหนดให้ขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่น เช่น อัตราร้อยละของ
ยอดขาย ปริมาณการใช้ ดัชนีราคาในอนาคต หรือ
อัตราดอกเบี้ยในตลาดในอนาคต

5. ในช่วงระยะเวลา นับจากวันเริ่มต้นทำสัญญาเช่าถึงวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผลบังคับใช้ สัญญาเช่าหรือ
ข้อผูกพันนั้นอาจมีข้อกำหนดให้มีการปรับปรุงจำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าได้ เช่น ในกรณี
ของการเปลี่ยนแปลงต้นทุนการก่อสร้างหรือต้นทุนการได้มาของสินทรัพย์ที่เช่า การปรับราคาตามระดับ
ดัชนีราคาที่เกี่ยวข้อง หรือต้นทุนทางการเงินของผู้ให้เช่าที่เปลี่ยนแปลงไป ในกรณีเช่นนี้ มาตรฐานการบัญชี
ฉบับนี้กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นถือว่าเกิดขึ้น ณ วันเริ่มต้นทำสัญญาเช่า
6. สัญญาเช่าตามคำนิยามรวมถึง สัญญาเช่าสินทรัพย์ที่ผู้เช่ามีสิทธิที่จะได้รับกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่
เช่าเมื่อผู้เช่าปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ตกลงกัน สัญญาเช่าดังกล่าวในบางครั้งเรียกว่า สัญญาเช่าซื้อ

การจำแนกประเภทของสัญญาเช่า

7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการจัดประเภทสัญญาเช่าโดยพิจารณาถึงขอบเขตของ
ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่าว่าตกอยู่กับผู้เช่าหรือผู้ให้เช่า
ความเสี่ยงดังกล่าวรวมถึง โอกาสที่จะเกิดความสูญเสียจากกำลังการผลิตที่ไม่ได้ใช้ หรือจาก
วิทยาการ ที่ล้าสมัย และจากความผันผวนของผลตอบแทนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์

ทางเศรษฐกิจ ผลตอบแทนดังกล่าวอาจรวมถึง การคาดการณ์ว่าการดำเนินงานจะมีกำไรตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ และการคาดการณ์ว่าจะมีผลกำไรจากราคาที่เพิ่มขึ้นหรือจากมูลค่าคงเหลือที่จะได้รับ

8. กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า และต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า
9. เนื่องจากรายการบัญชีระหว่างผู้เช่าและผู้ให้เช่าเป็นไปตามข้อตกลงร่วมในสัญญาเช่า จึงเป็นการเหมาะสมที่จะยึดถือค่านิยามอย่างเดียวกันมาใช้อย่างสม่ำเสมอ แต่ในบางครั้งการนำค่านิยามต่างๆ มาใช้กับสถานการณ์ของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายที่แตกต่างกัน อาจทำให้ผู้เช่าและผู้ให้เช่าจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างกันแม้ว่าจะเป็นสัญญาเดียวกัน ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้ให้เช่าได้รับประโยชน์จากมูลค่าคงเหลือที่ได้รับการค้ำประกันจากบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้เช่า
10. ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา¹ ตามปกติ กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์
 - 10.1. สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า
 - 10.2. ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น
 - 10.3. ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น
 - 10.4. ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า
 - 10.5. สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้นโดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ
11. ข้อบ่งชี้ถึงสถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งหรือหลายสถานการณ์รวมกันที่ทำให้สามารถจัดสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ มีดังต่อไปนี้
 - 11.1. หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่าเนื่องจากการยกเลิกนั้น
 - 11.2. ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ (ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือที่อยู่ในรูปของค่าเช่าที่ผู้ให้เช่าลดให้

¹ ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบของกฎหมาย (เมื่อมีการประกาศใช้)¹

ซึ่งรวมแล้วมีจำนวนเท่ากับส่วนใหญ่ของจำนวนที่ได้รับจากการขายมูลค่าคงเหลือ ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า)

- 11.3. ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นทางการเป็นนัยสำคัญ
12. ตัวอย่างและข้อบ่งชี้ในย่อหน้า 10 และ 11 ไม่ถือเป็นข้อยุติในการจัดประเภทสัญญาเช่าให้เป็นสัญญาเช่าการเงิน ถ้าเป็นที่แน่ชัดว่ายังมีลักษณะอื่นที่แสดงให้เห็นว่ามีได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ตัวอย่างเช่น ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าโดยมีการจ่ายค่าตอบแทนซึ่งมีจำนวนเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรืออีกตัวอย่างหนึ่งคือ มีการจ่ายค่าเช่าที่ไม่กำหนดแน่นอน (ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น) อันเป็นผลให้ผู้เช่ามิได้รับโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า
13. การจัดประเภทสัญญาเช่าต้องทำ ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า หาก ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง ผู้เช่าและผู้ให้เช่า ตกลงที่จะเปลี่ยนเงื่อนไขในสัญญาเช่า (ที่ไม่ใช่การต่ออายุสัญญาเช่า) ในลักษณะที่ทำให้การจัดประเภทสัญญาเช่าแตกต่างไปจากเดิมตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในย่อหน้า 7 ถึง 12 และหากเงื่อนไขที่เปลี่ยนแปลงไปนั้นมีผลกระทบตั้งแต่วันที่เริ่มต้นของสัญญาเช่า ข้อตกลงที่มีการแก้ไขถือเป็นข้อตกลงใหม่ตลอดอายุสัญญาเช่า อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจหรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ที่เช่า) หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์ (ตัวอย่างเช่น ผู้เช่าผิดสัญญา) ไม่ทำให้ต้องมีการจัดประเภทสัญญาเช่าใหม่ตามวัตถุประสงค์ทางการบัญชี
14. การเช่าที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานในลักษณะเดียวกับการจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์อื่น อย่างไรก็ตาม ที่ดินมีลักษณะพิเศษคือ ตามปกติจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัดหากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าจะมิได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าที่ดินจะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น จำนวนเงินที่จ่ายเมื่อเช่าทำสัญญาเช่าหรือการได้สิทธิการเช่าซึ่งเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน จึงถือเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้าซึ่งต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ
15. เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า องค์ประกอบของที่ดินและอาคารที่เกิดจากสัญญาเช่า จะพิจารณาแยกจากกัน ถ้ากรรมสิทธิ์ขององค์ประกอบทั้งสองจะต้องโอนไปให้ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า สัญญาเช่านั้นต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินไม่ว่าจะได้มีการทำเป็นสัญญาเดียวหรือแยกเป็นสองสัญญา เว้นแต่จะมีลักษณะอื่นที่แน่ชัดแสดงถึงการมิได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ที่เช่า โดยปกติที่ดินมีลักษณะพิเศษคือจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัดและหากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า

ที่ดินนั้นจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้า 14 อาคารจะจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้า 7 ถึง 13

16. ในกรณีที่จำเป็นต้องจัดประเภทและพิจารณาการเช่าที่ดินและอาคาร จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร (รวมถึงเงินก้อนที่จ่ายให้ ณ วันเริ่มต้น) จะปันส่วนให้กับที่ดินและอาคารตามสัดส่วนของมูลค่ายุติธรรมในส่วนของสิทธิในที่ดินและสิทธิในอาคาร ณ วันเริ่มต้นสัญญาเช่า ถ้าจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายไม่สามารถนำมาปันส่วนตามวิธีสัดส่วนดังกล่าวได้อ่างน่าเชื่อถือ สัญญาเช่าทั้งหมดนั้นต้องถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน เว้นแต่จะเป็นที่แน่ชัดว่าส่วนของที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าทั้งหมดให้ถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
17. เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่า หากจำนวนเงินที่เป็นส่วนของที่ดินที่ต้องรับรู้ตามย่อหน้า 20 มีจำนวนไม่เป็นสาระสำคัญ ที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าอาจถือเป็นสินทรัพย์หน่วยเดียวกันและจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานตามย่อหน้า 7 ถึง 13 ในกรณีเช่นนี้ อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของอาคารถือเป็นอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ทั้งหมดที่เช่า
18. กิจการไม่ต้องวัดมูลค่าที่ดินและอาคารแยกจากกัน ถ้าส่วนได้เสียของผู้เช่าในที่ดินและอาคารได้มีการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและบันทึกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม ผู้เช่าต้องแสดงรายละเอียดการคำนวณมูลค่าเมื่อการจัดประเภทสัญญาเช่าที่เป็นส่วนขององค์ประกอบหนึ่งหรือทั้งสององค์ประกอบมีความไม่แน่นอน
19. ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีความเป็นไปได้ที่ผู้เช่าจะจัดประเภทส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีเช่นนี้ ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์นั้นจะบันทึกเสมือนหนึ่งเป็นสัญญาเช่าการเงิน และให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการรับรู้รายการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้น ผู้เช่ายังคงต้องบันทึกสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าการเงินได้ต่อไปแม้เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังจะทำให้ส่วนได้เสียของผู้เช่าในอสังหาริมทรัพย์เปลี่ยนไป จนเป็นเหตุให้ไม่สามารถจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังกรณีตัวอย่างต่อไปนี้
 - 19.1. ผู้เช่าครอบครองอสังหาริมทรัพย์ซึ่งได้มีการโอนกรรมสิทธิ์การครอบครองให้เจ้าของด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ หรือ
 - 19.2. ผู้เช่าทำสัญญาเช่าช่วงซึ่งได้มีการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลที่สามที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน สัญญาเช่าช่วงดังกล่าวผู้เช่าจะบันทึกเป็นสัญญาเช่าการเงินที่มีต่อบุคคลที่สาม แม้สัญญานั้นบุคคลที่สามอาจบันทึกเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานก็ตาม

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้เช่า

สัญญาเช่าการเงิน

การรับรู้เริ่มแรก

20. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า อัตราคิดลดในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายคือ อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าหากสามารถกำหนดได้ในทางปฏิบัติ หากในทางปฏิบัติไม่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยตามนัยได้ ให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าเป็นอัตราคิดลด ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่รับรู้
21. รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีต้องบันทึกและนำเสนอตามเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินไม่ใช่ตามรูปแบบของกฎหมาย แม้ว่ารูปแบบของกฎหมายของข้อตกลงในสัญญาเช่าจะกำหนดให้ผู้เช่าไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่าตามกฎหมาย แต่ในความเป็นจริงแล้วเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจและสาระความเป็นจริงทางการเงินของสัญญาเช่าการเงินคือ ผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการใช้สินทรัพย์ที่เช่าตลอดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้นโดยแลกเปลี่ยนกับภาระผูกพันที่ต้องจ่ายสำหรับสิทธิดังกล่าวด้วยจำนวนที่ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์รวมกับค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
22. หากในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าไม่ได้สะท้อนถึงรายการบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าดังกล่าว ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและภาระผูกพันของกิจการจะต่ำกว่าที่ควรเป็น ซึ่งทำให้อัตราส่วนทางการเงินบิดเบือนไป ดังนั้น ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล จึงเป็นการเหมาะสมที่ผู้เช่าจะรับรู้รายการเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินในงบแสดงฐานะทางการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่จะต้องจ่ายในอนาคตด้วยจำนวนเดียวกัน และต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้เช่าให้รับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ที่เช่า
23. เป็นการไม่สมควรที่ในงบการเงินจะแสดงสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินหักด้วยหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน หากในงบแสดงฐานะทางการเงินของผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ผู้เช่าต้องแยกแสดงหนี้สินตามสัญญาเช่าเป็นหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในลักษณะเดียวกัน
24. ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกมักเกิดขึ้นเนื่องจากกิจกรรมที่เฉพาะเจาะจงกับการเช่า เช่น การต่อรองและการทำสัญญาเช่า ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมที่เกิดขึ้นกับผู้เช่าเพื่อให้ได้สัญญาเช่าการเงินต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่านั้น

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

25. จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต้องนำมาแยกเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินและส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระ ค่าใช้จ่ายทางการเงินต้องปันส่วนให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่า เพื่อให้ให้อัตราดอกเบี้ยแต่ละงวดเป็นอัตราคงที่สำหรับยอดคงเหลือของหนี้สินที่เหลืออยู่แต่ละงวด ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ
26. ในทางปฏิบัติ กิจการอาจใช้การประมาณการในลักษณะใดลักษณะหนึ่งในการปันส่วนค่าใช้จ่ายทางการเงินให้กับงวดต่าง ๆ ตลอดอายุสัญญาเช่าเพื่อความสะดวกในการคำนวณ
27. สัญญาเช่าการเงินทำให้เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพและค่าใช้จ่ายทางการเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่เช่าต้องสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพซึ่งกิจการเป็นเจ้าของ และค่าเสื่อมราคาที่ได้รับต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หากไม่มีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่ผู้เช่าจะเป็นเจ้าของสินทรัพย์เมื่ออายุสัญญาเช่าสิ้นสุดลง ผู้เช่าต้องตัดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในอายุสัญญาเช่าหรืออายุการให้ประโยชน์แล้วแต่อายุใดจะสั้นกว่า
28. ผู้เช่าต้องปันส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์ที่เช่าให้กับงวดบัญชีแต่ละงวดตลอดระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้น การปันส่วนต้องเป็นไปตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่ผู้เช่าเป็นเจ้าของ หากมีความแน่นอนอย่างสมเหตุสมผลที่สินทรัพย์นั้นจะเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ระยะเวลาที่คาดว่าสินทรัพย์จะใช้งานได้จะเท่ากับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์นั้นจะไม่ตกเป็นของผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าต้องคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ให้หมดภายในระยะเวลาของสัญญาเช่าหรือภายในอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า
29. ในแต่ละงวดบัญชี ผลรวมของค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์กับค่าใช้จ่ายทางการเงินมักจะไม่เท่ากับจำนวนเงินที่ได้จ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน ดังนั้น จึงไม่เป็นการสมควรถที่ผู้เช่าจะรับรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ดังนั้น สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกันมักมีจำนวนไม่เท่ากันภายหลังจากวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล
30. ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

การเปิดเผยข้อมูล

31. นอกจากนี้ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินเพิ่มเติมดังต่อไปนี้
- 31.1 มูลค่าตามบัญชีสุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท
 - 31.2 การกระทบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงานระหว่างจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นกับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้น นอกจากนี้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายทั้งสิ้นสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
 - 31.2.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
 - 31.2.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
 - 31.2.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี
 - 31.3 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด
 - 31.4 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการให้เช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน
 - 31.5 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงตามสัญญาเช่าที่มีสาระสำคัญของผู้เช่า ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้
 - 31.5.1 เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น
 - 31.5.2 เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาเช่าหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา
 - 31.5.3 ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินปันผล การก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม
32. นอกจากนี้ ผู้เช่าที่มีสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

สัญญาเช่าดำเนินงาน

33. ผู้เช่าต้องรับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้ว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งแสดงถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา²
34. จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ เช่น ค่าประกันภัยและค่าบำรุงรักษา) ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามวิธีเส้นตรง นอกจากนี้ว่าจะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา แม้ว่าการจ่ายเงินจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์นั้น

การเปิดเผยข้อมูล

35. นอกจากที่ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานเพิ่มเติมดังต่อไปนี้
- 35.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้สำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
- 35.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
 - 35.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
 - 35.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี
- 35.2 จำนวนเงินขั้นต่ำทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการเช่าช่วงที่บอกเลิกไม่ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน
- 35.3 จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและจำนวนเงินที่จะได้รับตามสัญญาให้เช่าช่วงที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด ซึ่งแยกแสดงจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น และจำนวนเงินที่จะได้รับจากสัญญาให้เช่าช่วง
- 35.4 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงสำคัญ ที่ผู้เช่าต้องปฏิบัติตามสัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงรายการต่อไปนี้
- 35.4.1 เกณฑ์ในการกำหนดจำนวนที่ต้องจ่ายสำหรับค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น
 - 35.4.2 เงื่อนไขของการต่ออายุสัญญาหรือเงื่อนไขของสิทธิเลือกซื้อและข้อกำหนดให้ปรับราคาหรือปรับอัตรา
 - 35.4.3 ข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่า เช่น ข้อจำกัดเกี่ยวกับเงินปันผลการก่อหนี้เพิ่มเติม และการทำสัญญาเช่าอื่นเพิ่มเติม

² ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สิ่งจูงใจสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

สัญญาเช่าในงบการเงินของผู้ให้เช่า

สัญญาเช่าการเงิน

การรับรู้เริ่มแรก

36. ผู้ให้เช่าต้องรับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะทางการเงินด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า
37. ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน ผู้ให้เช่าโอนความเสี่ยงและประโยชน์ของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดให้แก่ผู้เช่า ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงถือว่าลูกหนี้สัญญาเช่า คือ สินทรัพย์ที่จะทำให้ผู้ให้เช่าได้รับเงินต้นพร้อมกับรายได้ทางการเงิน เพื่อชดเชยและตอบแทนผู้ให้เช่าสำหรับการลงทุนและบริการที่ให้
38. ผู้ให้เช่ามักมีต้นทุนทางตรงเริ่มแรก เช่น ค่านายหน้าและค่าธรรมเนียมทางกฎหมาย ต้นทุนทางตรงส่วนเพิ่มจากการต่อรองและจัดทำสัญญาเช่า ต้นทุนดังกล่าวไม่รวมถึงต้นทุนทั่วไป เช่น ต้นทุนที่เกิดขึ้นกับฝ่ายขายและการตลาด สำหรับสัญญาเช่าการเงินนอกเหนือจากสัญญาเช่าของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิต หรือผู้แทนจำหน่าย ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกจะรวมคำนวณอยู่ในลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน และจะเป็นส่วนหักจากกำไรในช่วงอายุของสัญญาเช่า อัตราดอกเบี้ยตามนัยของสัญญาเช่าเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นโดยได้คำนึงถึงต้นทุนทางตรงเริ่มแรกซึ่งรวมอยู่ในยอดลูกหนี้ตามสัญญาเช่า ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องรวมยอดดังกล่าวแยกต่างหาก ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่า ที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย ไม่รวมอยู่ในคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่าจึงต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขายในวันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เริ่มแรก

39. การรับรู้รายได้ทางการเงินต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า ซึ่งคงเหลือตามสัญญาเช่าการเงินนั้น
40. ผู้ให้เช่าต้องปันส่วนรายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่าด้วยเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลการปันส่วนรายได้ต้องขึ้นอยู่กับรูปแบบที่สะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่คงที่ในแต่ละงวดของเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่า ซึ่งคงเหลือตามสัญญาเช่าการเงิน จำนวนที่จ่ายตามสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชี (ซึ่งไม่รวมต้นทุนในการให้บริการ) ต้องนำมาหักกับเงินลงทุนขั้นต้นทั้งสิ้นในสัญญาเช่าการเงินเพื่อลดเงินต้นและรายได้ทางการเงินรอการรับรู้
41. ผู้ให้เช่าต้องทบทวนประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันที่ใช้ในการคำนวณเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าอย่างสม่ำเสมอ หากประมาณการมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันมีจำนวนลดลง ผู้ให้เช่าต้องทบทวนการปันส่วนรายได้ตลอดอายุสัญญาเช่า และต้องรับรู้การลดลงของจำนวนที่ตั้งค้างรับไว้ในกำไรหรือขาดทุนทันที

- 41ก สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์รอการขาย (หรือได้รวมอยู่ในกลุ่มของสินทรัพย์ที่เลิกใช้และจัดประเภทเป็นรอการขาย) ต้องบันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก เมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว
42. ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรจากการขายหรือขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด หากอัตราดอกเบี้ยที่ใช้เป็นอัตราที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องกำหนดขึ้นโดยสมมติให้ใช้อัตราดอกเบี้ยเชิงพาณิชย์ ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อมีการรับรู้กำไรจากการขาย
43. ผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายมักให้ทางเลือกแก่ลูกค้าที่จะซื้อหรือเช่าสินทรัพย์ สัญญาเช่าการเงินของสินทรัพย์ที่ทำโดยผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายทำให้เกิดรายได้สองประเภทดังต่อไปนี้
- 43.1 กำไรหรือขาดทุนที่เทียบเท่ากับกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการขายเสร็จเด็ดขาดของสินทรัพย์ที่ให้เช่าด้วยราคาขายปกติ ทั้งนี้จะต้องคำนึงถึงส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดการค้าด้วย และ
- 43.2 รายได้ทางการเงินตลอดอายุสัญญาเช่า
44. ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายจะบันทึกรายได้จากการขายด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เช่าต้องจ่ายให้ผู้ให้เช่า คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาดแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า และจะบันทึกต้นทุนขายด้วยต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าหรือมูลค่าตามบัญชี (หากมูลค่าตามบัญชีแตกต่างจากต้นทุนของสินทรัพย์ที่ให้เช่า) หักด้วยมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกัน ผลต่างระหว่างรายได้จากการขายกับต้นทุนขายถือเป็นกำไรจากการขายซึ่งต้องรับรู้ตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด
45. เพื่อเป็นการจูงใจลูกค้า ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายบางครั้งจะเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าความเป็นจริงมากซึ่งทำให้รายได้ทั้งสิ้นที่รับรู้ ณ เวลาที่ขายมีจำนวนสูงเกินไป หากผู้ให้เช่าเสนออัตราดอกเบี้ยที่ต่ำเกินจริง กำไรจากการขายต้องเป็นจำนวนที่คำนวณขึ้นจากอัตราดอกเบี้ยในท้องตลาด
46. ต้นทุนที่เกิดขึ้นในการต่อรองและทำสัญญาเช่าการเงินของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ณ วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล เนื่องจากต้นทุนดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับกำไรจากการขายของผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่าย

การเปิดเผยข้อมูล

47. นอกจากนี้ผู้ให้เข้าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ให้เข้าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าการเงินเพิ่มเติมดังต่อไปนี้
- 47.1 การกระทบบยอด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน ระหว่างผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้น ทั้งสิ้นตามสัญญาเช่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า นอกจากนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาการรายงาน กิจการต้องเปิดเผยผลรวมของเงินลงทุนขั้นต้นตามสัญญาเช่าและมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
- 47.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
- 47.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
- 47.1.3 ระยะเวลาที่เกินกว่าห้าปี
- 47.2 รายได้ทางการเงินรอการรับรู้
- 47.3 มูลค่าคงเหลือที่ไม่ได้รับการประกันซึ่งรวมอยู่ในผลประโยชน์ของผู้ให้เข้า
- 47.4 ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ลูกหนี้ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้
- 47.5 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด
- 47.6 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าของผู้ให้เข้า
48. การเปิดเผยเงินลงทุนขั้นต้นหักด้วยรายได้ทางการเงินรอการรับรู้จากสัญญาเช่าใหม่ที่เพิ่มขึ้น ระหว่างงวดบัญชีหลังจากหักด้วยจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องของสัญญาเช่าที่ได้ยกเลิกถือเป็นเครื่องบ่งชี้การเติบโตที่มักเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน
- สัญญาเช่าดำเนินงาน**
49. ผู้ให้เข้าต้องแสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะทางการเงินตามลักษณะของสินทรัพย์
50. ผู้ให้เข้าต้องรับรู้รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า³
51. ผู้ให้เข้าต้องรับรู้ต้นทุน (ซึ่งรวมถึงค่าเสื่อมราคา) ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการได้รับรายได้ค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวด และรับรู้รายได้ค่าเช่า (ไม่รวมเงินรับจากการให้บริการ เช่น การประกันภัยและการบำรุงรักษา) ในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่าแม้ว่าการรับเงินจะ

³ ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สิ่งจูงใจสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ไม่เป็นไปตามเกณฑ์ดังกล่าว เว้นแต่จะมีเกณฑ์ที่เป็นระบบอย่างอื่นที่ดีกว่าซึ่งแสดงถึงรูปแบบของการได้รับประโยชน์ที่ลดลงจากสินทรัพย์ที่ให้เช่า

52. ต้นทุนทางตรงเริ่มแรกของผู้ให้เช่าที่เกิดขึ้นในการต่อรองหรือการทำสัญญาเช่าดำเนินงานจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ให้เช่า และจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามเกณฑ์เช่นเดียวกับการรับรู้รายได้จากสัญญาเช่า
53. ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่าต้องบันทึกโดยใช้เกณฑ์ที่สอดคล้องกับนโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาตามปกติของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงของผู้ให้เช่า และค่าเสื่อมราคาต้องคำนวณตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
54. ในการพิจารณาว่าสินทรัพย์ที่เช่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
55. ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายเมื่อได้มีการทำสัญญาเช่าดำเนินงานต้องไม่รับรู้เป็นกำไรจากการขาย เนื่องจากการทำสัญญาเช่นนั้นไม่ถือว่าเป็นการขาย

การเปิดเผยข้อมูล

56. นอกจากนี้ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงานเพิ่มเติมดังต่อไปนี้
 - 56.1 จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายในอนาคตทั้งสิ้นภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่บอกเลิกไม่ได้โดยแสดงจำนวนรวมสำหรับระยะเวลาแต่ละช่วงต่อไปนี้
 - 56.1.1 ระยะเวลาที่ไม่เกินหนึ่งปี
 - 56.1.2 ระยะเวลาที่เกินหนึ่งปีแต่ไม่เกินห้าปี
 - 56.1.3 ระยะเวลาที่เกินห้าปี
 - 56.2 ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นที่รับรู้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน
 - 56.3 คำอธิบายโดยทั่วไปของข้อตกลงที่สำคัญตามสัญญาเช่าสำหรับผู้ให้เช่า
57. นอกจากนี้ ผู้ให้เช่าต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับจำนวนของสินทรัพย์ที่ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานซึ่งผู้ให้เช่าบันทึกเป็นสินทรัพย์ เช่น ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

การขายและเช่ากลับคืน

58. การขายและเช่ากลับคืนคือการที่ผู้ขายขายสินทรัพย์แล้วและผู้ขายทำสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าและราคาขายจึงมักมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากได้มีการต่อรองราคารวมกัน วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการขายและเช่ากลับคืนขึ้นอยู่กับประเภทของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง
59. หากการขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าการเงิน สิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะต้องไม่รับรู้เป็นกำไรในงบกำไรขาดทุนของผู้ขายที่เป็นผู้เช่าโดยทันที แต่ต้องบันทึกรับรู้เป็นรายการรอดตัดบัญชี และตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า
60. หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน รายการดังกล่าวเป็นวิธีที่ผู้ให้เช่าจัดหาเงินทุนให้กับผู้เช่าโดยใช้สินทรัพย์เป็นหลักประกัน ด้วยเหตุนี้ จึงไม่เหมาะสมที่จะถือว่าสิ่งตอบแทนจากการขายที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีเป็นรายได้ แต่ต้องบันทึกส่วนเกินดังกล่าวเป็นรายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า
61. ในกรณีที่มีการขายและเช่ากลับคืนก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน
- 61.1 หากราคาขายมีจำนวนเทียบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมอย่างเห็นได้ชัด ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนทันที
- 61.2 หากราคาขายมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการขายในงบกำไรขาดทุนทันที เว้นแต่ผู้ขายจะได้รับชดเชยผลขาดทุนที่เกิดขึ้นโดยการจ่ายค่าเช่าในอนาคตที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีนี้ผู้ขายต้องบันทึกผลขาดทุนจากการขายเป็นรายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามสัดส่วนของจำนวนค่าเช่าที่จ่ายในแต่ละงวดตามระยะเวลาที่ผู้ขายที่เป็นผู้เช่าคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า
- 61.3 หากราคาขายมีจำนวนสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม ผู้ขายต้องรับรู้จำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมเป็นรายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่คาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ที่เช่า
62. หากการเช่ากลับคืนถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และจำนวนที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และราคาขายกำหนดขึ้นตามมูลค่ายุติธรรม รายการดังกล่าวเป็นรายการขายตามปกติที่กิจการสามารถรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันที
63. สำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน หากมูลค่ายุติธรรม ณ เวลาขายและเช่ากลับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมเป็นผลขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันที

64. สำหรับสัญญาเช่าการเงิน กิจการไม่ต้องปรับปรุงผลต่างดังกล่าว เว้นแต่สินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า ซึ่งในกรณีดังกล่าวกิจการต้องปรับลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
65. ผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาขายและเช่ากลับคืนต้องเปิดเผยข้อมูลเช่นเดียวกับผู้เช่าและผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ รวมถึงการเปิดเผยข้อกำหนดที่มีสาระสำคัญในสัญญาเช่าที่มีลักษณะเฉพาะ หรือที่ไม่ธรรมดา หรือเงื่อนไขของการขายและเช่ากลับคืน
66. กิจการอาจต้องเปิดเผยรายการขายและเช่ากลับคืนแยกต่างหากเนื่องจากเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

67. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
68. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

วันถือปฏิบัติ

69. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

70. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550)

แนวทางปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า

แนวทางปฏิบัตินี้ใช้ประกอบกับมาตรฐานการบัญชี แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17

ตัวอย่างรายการขายและเช่ากลับคืนที่ก่อให้เกิดสัญญาเช่าดำเนินงาน

การขายและเช่ากลับคืนที่เป็นสัญญาเช่าดำเนินงานจะทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนทันที ซึ่งวิธีปฏิบัติทางการบัญชีจะขึ้นอยู่กับราคาขาย มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

ตารางต่อไปนี้แสดงถึงวิธีปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีในสถานการณ์ต่าง ๆ

ราคาขายเท่ากับมูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า 61) (1)	มูลค่าตามบัญชีเท่ากับมูลค่ายุติธรรม (2)	มูลค่าตามบัญชีน้อยกว่ามูลค่ายุติธรรม (3)	มูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม (4)
กำไร	ไม่มีกำไร	รับรู้กำไรทันที	-
ขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	-	รับรู้ขาดทุนทันที

ราคาขายต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า 61)			
กำไร	ไม่มีกำไร	รับรู้กำไรทันที	ไม่มีกำไร (ดูหมายเหตุ 1)
ขาดทุน (ซึ่งไม่ได้รับการชดเชยจากจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามสัญญาเช่าที่ต่ำกว่าราคาตลาด)	รับรู้ขาดทุนทันที	รับรู้ขาดทุนทันที	(ดูหมายเหตุ 1)
ขาดทุน (ซึ่งได้รับการชดเชยจากจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคตตามสัญญาเช่าที่ต่ำกว่าราคาตลาด)	รายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายขาดทุน	รายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายขาดทุน	(ดูหมายเหตุ 1)

ราคาขายสูงกว่ามูลค่ายุติธรรม (ย่อหน้า 61)			
กำไร	รายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายกำไร	รายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายกำไรส่วนเกิน (ดูหมายเหตุ 3)	รายการรอดตัดบัญชีและตัดจำหน่ายกำไร (ดูหมายเหตุ 2)
ขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	ไม่มีขาดทุน	(ดูหมายเหตุ 1)

- หมายเหตุ 1 ส่วนดังกล่าวของตารางแสดงถึงสถานการณ์ที่อยู่ภายใต้ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 63 ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมในกรณีของการขายและเช่ากลับคืน
- หมายเหตุ 2 ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมและราคาขายถือเป็นผลกำไร ซึ่งมูลค่าตามบัญชีได้ถูกปรับลดให้เท่ากับมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 63
- หมายเหตุ 3 กำไรส่วนเกิน (ส่วนของราคาขายเกินกว่ามูลค่ายุติธรรม) จะถือเป็นรายการรอดัดบัญชีและตัดจำหน่ายตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ หากมูลค่ายุติธรรมมีส่วนที่เกินกว่ามูลค่าตามบัญชี จะรับรู้ส่วนเกินนั้นทันที

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20
เรื่อง
การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล
และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (Bound Volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-2
คำนิยาม	3-6
เงินอุดหนุนจากรัฐบาล	7-33
เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน	23
การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์	24-28
การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้	29-31
การจ่ายเงินอุดหนุนจากรัฐบาล	32-33
ความช่วยเหลือจากรัฐบาล	34-38
การเปิดเผยข้อมูล	39
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	40
วันถือปฏิบัติ	41

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 41 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากันและมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบอื่น

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบอื่น
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับรายการต่อไปนี้
 - 2.1 ปัญหาที่เป็นกรณีพิเศษเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลในงบการเงินที่สะท้อนถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา หรือการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมสำหรับรายการในลักษณะเดียวกัน
 - 2.2 ความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ให้แกกิจการในรูปของประโยชน์ที่ใช้ในการกำหนดกำไรหรือขาดทุนทางภาษีหรือสามารถใช้กำหนดหรือจำกัดจำนวนหนี้สินภาษีเงินได้ ตัวอย่างของประโยชน์ดังกล่าวได้แก่ ช่วงระยะเวลาปลอดภาษี เครดิตภาษีเงินลงทุน การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง และการลดอัตราภาษีเงินได้ เป็นต้น
 - 2.3 การที่รัฐบาลเข้ามาร่วมเป็นเจ้าของกิจการ
 - 2.4 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

คำนิยาม

3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

รัฐบาล	หมายถึง	รัฐบาล หน่วยราชการ และหน่วยงานที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานในระดับท้องถิ่น ระดับประเทศหรือระดับระหว่างประเทศ
--------	---------	--

ความช่วยเหลือจากรัฐบาล	หมายถึง	การที่รัฐบาลให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจโดยเฉพาะเจาะจงแก่กิจการใดกิจการหนึ่งหรือกลุ่มกิจการที่มีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่รัฐบาลกำหนดความช่วยเหลือจากรัฐบาลตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่รวมถึงประโยชน์ที่รัฐบาลให้โดยทางอ้อม ซึ่งมีผลต่อเงื่อนไขทางการค้าโดยทั่วไป เช่น การจัดสร้างสาธารณูปโภคในพื้นที่ที่มีการพัฒนาหรือการกำหนดข้อจำกัดทางการค้าต่อคู่แข่งชั้น
เงินอุดหนุนจากรัฐบาล	หมายถึง	ความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปของการโอนทรัพยากรให้แก่กิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่กิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการทั้งที่ได้ปฏิบัติแล้วในอดีตและที่จะปฏิบัติในอนาคต เงินอุดหนุนจากรัฐบาลไม่รวมถึงความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผลและรายการค้าที่ทำกับรัฐบาลซึ่งไม่สามารถแยกจากรายการค้าตามปกติของกิจการ
เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์	หมายถึง	เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มีเงื่อนไขหลักให้กิจการที่เข้าข่ายได้รับเงินอุดหนุนต้องซื้อ สร้าง หรือจัดหาสินทรัพย์ระยะยาวโดยอาจมีเงื่อนไขรองที่เกี่ยวข้องกับการจำกัดประเภทหรือสถานที่ตั้งของสินทรัพย์หรือระยะเวลาที่กิจการต้องจัดหาหรือถือครองสินทรัพย์นั้น
เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้	หมายถึง	เงินอุดหนุนอื่นจากรัฐบาลที่ไม่ใช่เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์
เงินกู้ยืมที่ได้รับการยกหนี้	หมายถึง	เงินกู้ยืมที่ผู้ให้กู้ยืมสละสิทธิการรับชำระหนี้ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดไว้บางประการ
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

4. ความช่วยเหลือจากรัฐบาลมีหลายรูปแบบซึ่งแต่ละรูปแบบมีลักษณะและเงื่อนไขในการให้ความช่วยเหลือที่แตกต่างกัน ความช่วยเหลือจากรัฐบาลอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการสนับสนุนให้กิจการเริ่มดำเนินการบางประการที่ตามปกติแล้วกิจการจะไม่ทำหากไม่ได้รับความช่วยเหลือดังกล่าว
5. การได้รับความช่วยเหลือจากรัฐบาลอาจมีความสำคัญต่อการจัดทำงบการเงินของกิจการด้วยเหตุผลสองประการ ประการแรก เมื่อกิจการได้รับทรัพยากรตามความช่วยเหลือจากรัฐบาล กิจการต้องกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมกับการรับโอนทรัพยากรนั้น ประการที่สอง กิจการต้องกำหนดขอบเขตของประโยชน์ที่กิจการได้รับจากความช่วยเหลือดังกล่าวในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งจะช่วยในการเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการกับงบการเงินงวดก่อน และการเปรียบเทียบกับงบการเงินของกิจการอื่น
6. บางครั้งเงินอุดหนุนจากรัฐบาลอาจมีชื่อเรียกอื่น เช่น เงินสนับสนุน เงินพยุภราคาสินค้าและบริการ หรือเงินเพิ่มพิเศษ เป็นต้น

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

7. กิจการต้องไม่รับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล รวมถึงความช่วยเหลือที่ไม่เป็นตัวเงินซึ่งวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมจนกว่าจะเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่า
 - 7.1 กิจการจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนที่กำหนดไว้ และ
 - 7.2 กิจการจะได้รับเงินอุดหนุนนั้น
8. กิจการต้องไม่รับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลจนกว่าจะเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนและกิจการจะได้รับเงินอุดหนุนนั้น การที่กิจการได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลมิได้เป็นหลักฐานที่ทำให้สรุปได้ว่ากิจการได้ปฏิบัติหรือจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนนั้น
9. รูปแบบของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการได้รับไม่มีผลกระทบต่อวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่กิจการใช้กับเงินอุดหนุนดังกล่าว ดังนั้น ไม่ว่ากิจการจะได้รับเงินอุดหนุนเป็นเงินสดหรือได้รับในรูปของการลดหนี้สินที่มีต่อรัฐบาล กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินอุดหนุนในลักษณะเดียวกัน
10. กิจการต้องถือว่าเงินกู้ยืมที่ได้รับการยกหนี้จากรัฐบาลเป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเมื่อสามารถเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขของการยกหนี้นั้น
- 10ก. กิจการต้องถือว่าผลประโยชน์จากการได้รับเงินกู้ยืมจากรัฐบาลในอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าอัตราตลาดเป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาล เงินกู้ยืมดังกล่าวต้องถูกรับรู้โดยถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลประโยชน์ของอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าอัตราตลาดควรวัดมูลค่าโดยใช้ผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีของเงินกู้ยืมเริ่มแรกที่กำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และเงินที่ได้รับ ผลประโยชน์ดังกล่าวต้อง

บันทึกบัญชีตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องพิจารณาเงื่อนไข และภาระผูกพันที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการทำการระบุดันทุนที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ที่ได้รับจากเงินกู้ยืมนั้น

11. เมื่อกิจการรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นหรือสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นที่มีความสัมพันธ์กับเงินอุดหนุนดังกล่าวจะต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
12. กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้อย่างเป็นระบบตลอดระยะเวลาที่กิจการรับรู้ต้นทุนที่เงินอุดหนุนนั้นจ่ายให้เป็นการชดเชย กิจการต้องไม่บันทึกเงินอุดหนุนดังกล่าวไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง
13. แนวทางปฏิบัติทางการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลมี 2 แนวทาง คือ แนวทางที่หนึ่ง บันทึกเป็นทุน โดยกิจการจะบันทึกเงินอุดหนุนจากรัฐบาลไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง แนวทางที่สอง บันทึกเป็นรายได้โดยกิจการจะบันทึกเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้สำหรับงวดบัญชีใดบัญชีหนึ่งหรือหลายงวดบัญชี
14. ผู้สนับสนุนแนวทางที่บันทึกเป็นทุนมีเหตุผลดังนี้
 - 14.1 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลถือเป็นกลไกการจัดหาเงิน จึงควรแสดงไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน แทนการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนโดยนำหักกลับกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากกิจการไม่ต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนนี้ให้กับรัฐบาล ดังนั้น กิจการควรรับรู้เงินอุดหนุนดังกล่าวนอกกำไรหรือขาดทุน
 - 14.2 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลไม่ควรรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากไม่ได้เป็นสิ่งที่กิจการทำมาหาได้ แต่เป็นเงินที่ได้รับจากรัฐบาลเพื่อเป็นสิ่งที่สนใจโดยปราศจากต้นทุนที่เกี่ยวข้อง
15. ผู้สนับสนุนแนวทางที่บันทึกเป็นรายได้ให้เหตุผลดังนี้
 - 15.1 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นเงินที่ไม่ได้รับจากผู้ถือหุ้น ดังนั้น เงินอุดหนุนจากรัฐบาลจึงไม่ควรบันทึกไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง แต่ควรรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เหมาะสม
 - 15.2 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลส่วนใหญ่ไม่ใช่เงินให้เปล่า เนื่องจากกิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขและภาระผูกพันต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ก่อนที่จะได้รับเงินอุดหนุนนั้น ดังนั้นกิจการควรรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในกำไรหรือขาดทุนพร้อมกับต้นทุนที่เกี่ยวข้องซึ่งเงินอุดหนุนนั้นจ่ายให้เพื่อเป็นการชดเชย
 - 15.3 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลถือเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการคลัง เช่นเดียวกับภาษีเงินได้และภาษีอื่น ๆ ที่เรียกเก็บจากรายได้ ดังนั้น กิจการจึงควรบันทึกเงินอุดหนุนจากรัฐบาลในกำไรหรือขาดทุนเช่นเดียวกับภาษีเงินได้และภาษีอื่น ๆ ที่เรียกเก็บจากรายได้
16. ตามแนวทางที่บันทึกเป็นรายได้ กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในกำไรหรือขาดทุนอย่างเป็นระบบตลอดระยะเวลาซึ่งกิจการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนซึ่งเงินอุดหนุนนั้นจ่ายให้เพื่อเป็นการชดเชย การรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในกำไรหรือขาดทุน เมื่อได้รับเงินถือว่าไม่เป็นไปตามเกณฑ์คงค้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการนำเสนอ

งบการเงิน) การรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในกำไรหรือขาดทุนเมื่อได้รับเงินจะนำมาใช้ได้ก็ต่อเมื่อไม่มีเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมในการปันส่วนเงินอุดหนุนดังกล่าวเข้าในงวดอื่น ๆ ที่ไม่ใช่งวดที่กิจการได้รับเงินอุดหนุนนั้น

17. โดยส่วนใหญ่ ระยะเวลาที่กิจการรับรู้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลจะเป็นระยะเวลาที่ทราบได้ค่อนข้างแน่นอน ดังนั้น เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายรายการใดต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดเดียวกับค่าใช้จ่ายนั้น ในทำนองเดียวกัน เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์เสื่อมสภาพต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนตลอดระยะเวลาการตัดจำหน่าย ค่าเสื่อมราคาและตามสัดส่วนของค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ดังกล่าวที่กิจการรับรู้
18. เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่เสื่อมสภาพอาจมีเงื่อนไขกำหนดให้กิจการต้องปฏิบัติตามภาระผูกพันบางประการ ในกรณีนี้กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนตลอดระยะเวลาที่มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้น ตัวอย่างเช่น กิจการได้รับเงินอุดหนุนในรูปของที่ดิน โดยมีเงื่อนไขที่กำหนดให้กิจการต้องสร้างอาคารบนที่ดินนั้น กิจการควรรับรู้เงินอุดหนุนดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนตลอดอายุของอาคาร
19. ในบางครั้ง เงินอุดหนุนที่กิจการได้รับอาจเป็นส่วนหนึ่งของความช่วยเหลือทางการเงินหรือทางการเงินคลังที่รัฐบาลให้แก่กิจการ ซึ่งมีเงื่อนไขหลายประการที่กิจการต้องปฏิบัติตาม ในกรณีดังกล่าว กิจการจำเป็นต้องใช้ความระมัดระวังในการระบุเงื่อนไขที่ทำให้เกิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายเพื่อกำหนดระยะเวลาที่จะรับรู้เงินอุดหนุนนั้นเป็นรายได้ ในบางกรณี กิจการอาจต้องใช้เกณฑ์ การปันส่วนที่แตกต่างกันสำหรับเงินอุดหนุนแต่ละส่วน
20. กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนค้างรับที่รัฐบาลจะจ่ายชดเชยให้กับค่าใช้จ่ายหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้วหรือเพื่อให้การสนับสนุนด้านการเงินโดยตรงแก่กิจการโดยกิจการไม่มีต้นทุนที่ต้องจ่ายในอนาคต ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่กิจการมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้น
21. ในบางสถานการณ์ กิจการอาจได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเนื่องจากรัฐบาลมีวัตถุประสงค์ที่จะให้การสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการโดยตรงแทนการจูงใจให้กิจการจ่ายรายจ่ายบางรายการ รัฐบาลอาจจำกัดการให้เงินอุดหนุนกับกิจการใดกิจการหนึ่ง โดยไม่ได้ให้เงินอุดหนุนนั้นกับทุกกิจการที่อยู่ในประเภทเดียวกัน สถานการณ์ดังกล่าวทำให้กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนนั้นเป็นรายได้ในงวดที่กิจการมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้นพร้อมกับเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้มั่นใจว่าผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงผลกระทบจาก เงินอุดหนุนนั้นได้อย่างชัดเจน
22. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่จะจ่ายให้เพื่อชดเชยกับค่าใช้จ่ายหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนให้ถือเป็นรายการค้างรับ กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นรายได้ในงวดที่กิจการมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้น พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงผลกระทบจากเงินอุดหนุนนั้นได้อย่างชัดเจน

เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

23. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลอาจอยู่ในรูปของการโอนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ที่ดินหรือทรัพย์สินอื่น เพื่อให้กิจการใช้ประโยชน์ ในสถานการณ์ดังกล่าว โดยปกติแล้วกิจการจะต้องประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน และบันทึกเงินอุดหนุนและสินทรัพย์นั้นตามมูลค่ายุติธรรมที่ประเมินได้ กิจการอาจเลือกที่จะบันทึกสินทรัพย์และเงินอุดหนุนนั้นด้วยมูลค่าที่กำหนดไว้

การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

24. กิจการต้องแสดงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์รวมทั้งเงินอุดหนุนจากรัฐบาลในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยบันทึกเป็นรายได้รอการรับรู้หรือนำเงินอุดหนุนดังกล่าวมาแสดงหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์
25. การแสดงรายการในงบการเงินสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (หรือบางส่วนของเงินอุดหนุนตามที่เหมาะสม) ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ สามารถเลือกแสดงได้ 2 วิธี
26. วิธีที่หนึ่งให้กิจการรับรู้เงินอุดหนุนเป็นรายได้รอการรับรู้และทยอยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์
27. วิธีที่สองให้กิจการนำเงินอุดหนุนไปหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตามวิธีนี้กิจการจะรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในกำไรหรือขาดทุนตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์เสื่อมสภาพในรูปของค่าเสื่อมราคาที่ลดลง
28. การซื้อสินทรัพย์และการได้รับเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องอาจทำให้เกิดรายการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในกระแสเงินสดของกิจการ ดังนั้น กิจการควรเปิดเผยรายการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวแยกต่างหากในงบกระแสเงินสดเพื่อแสดงให้เห็นถึงเงินลงทุนทั้งหมดในสินทรัพย์ โดยไม่ต้องคำนึงว่ากิจการได้นำเงินอุดหนุนดังกล่าวไปหักจากสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องในงบแสดงฐานะการเงินหรือไม่

การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้

29. กิจการอาจแสดงเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากหรือแสดงไว้ภายใต้หมวดรายได้อื่น หรืออาจนำเงินอุดหนุนดังกล่าวไปหักในการแสดงรายการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง
- 29ก. หากกิจการแสดงส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุนในงบเฉพาะกำไรขาดทุนตามย่อหน้า 81 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กิจการจะต้องแสดงเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ตามที่กำหนดในย่อหน้า 29 ในงบเฉพาะกำไรขาดทุนนั้น
30. ผู้สนับสนุนการแสดงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับรายได้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จให้เหตุผลว่า การนำรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบกันถือเป็นการไม่เหมาะสม และการแสดงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้แยกต่างหากจากค่าใช้จ่ายจะทำให้สามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าว

มาเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่ได้รับผลกระทบจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ผู้สนับสนุนการนำเงินอุดหนุนดังกล่าวไปหักจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จได้แย้งว่าค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลอาจไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ได้รับ เงินอุดหนุนนั้น ดังนั้น การแสดงค่าใช้จ่ายโดยไม่ได้นำเงินอุดหนุนมาหักนั้นอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิดได้

31. การแสดงเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ สามารถเลือกแสดงได้ทั้งสองวิธี ซึ่งกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนดังกล่าวเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจงบการเงินได้อย่างถูกต้อง และกิจการต้องเปิดเผยผลกระทบของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มีต่อรายได้หรือค่าใช้จ่ายแต่ละรายการแยกต่างหาก

การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

32. การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาลถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด) หากกิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ ในขั้นแรกกิจการต้องนำเงินอุดหนุนที่จ่ายคืนนั้นไปหักจากรายได้รอการรับรู้ที่ได้บันทึกไว้สำหรับเงินอุดหนุนดังกล่าว หากเงินอุดหนุนที่ต้องจ่ายคืนมีจำนวนสูงกว่ายอดคงเหลือในบัญชีรายได้รอการรับรู้หรือไม่มียอดคงเหลือในบัญชีรายได้รอการรับรู้ กิจการต้องรับรู้ส่วนเกินของเงินอุดหนุนที่ต้องจ่ายคืนนั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที หากกิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ กิจการต้องนำเงินอุดหนุนส่วนที่จ่ายคืนนั้นไปเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือ ลดรายได้รอการรับรู้ด้วยจำนวนที่ต้องจ่ายคืน นอกจากนั้น กิจการต้องรับรู้ผลสะสมของค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้นจนถึงวันที่กิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาลนั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที
33. ในกรณีที่กิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ กิจการต้องพิจารณามูลค่าตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์ว่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่

ความช่วยเหลือจากรัฐบาล

34. นอกเหนือจากการได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 3 กิจการอาจได้รับความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบอื่นซึ่งไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผล และอาจมีรายการที่ทำกับรัฐบาลซึ่งไม่สามารถแยกจากรายการค่าตามปกติของกิจการ
35. ตัวอย่างของความช่วยเหลือที่ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผล ได้แก่ ความช่วยเหลือทางด้านเทคนิคหรือคำแนะนำทางด้านการตลาดโดยไม่คิดมูลค่าและการให้การค้าประกัน ตัวอย่างของความช่วยเหลือที่ไม่สามารถแยกจากรายการค่าตามปกติของกิจการ ได้แก่ นโยบายการจัดซื้อจัดจ้างของรัฐบาลที่มีผลต่อยอดขายบางส่วนของกิจการ กิจการไม่อาจปฏิเสธได้ว่ากิจการได้รับประโยชน์จากความช่วยเหลือนั้นแต่การที่จะแยกรายการค่าตามปกติออกจากความช่วยเหลือจากรัฐบาลอาจไม่สามารถกระทำได้อย่างมีหลักเกณฑ์

36. หากประโยชน์ที่ได้รับจากความช่วยเหลือจากรัฐบาลตามตัวอย่างข้างต้นมีนัยสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะ ขอบเขต และระยะเวลาของความช่วยเหลือนั้นเพื่อมิให้ผู้ใช้งบการเงิน เกิดความเข้าใจผิด
37. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
38. ความช่วยเหลือจากรัฐบาลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่รวมถึงความช่วยเหลือด้านสาธารณูปโภคที่รัฐบาลให้ในรูปของการปรับปรุงระบบขนส่งและเครือข่ายการสื่อสารทั่วไป และไม่รวมถึงการพัฒนาสิ่งอำนวยความสะดวก เช่น ระบบชลประทานที่มีไว้เพื่อให้ท้องถิ่นโดยรวมได้ใช้ประโยชน์อย่างต่อเนื่องตลอดไป

การเปิดเผยข้อมูล

39. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 39.1 นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้สำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล รวมทั้งวิธีที่กิจการเลือกใช้ในการแสดงรายการในงบการเงิน
- 39.2 ลักษณะและขอบเขตของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการรับรู้ในงบการเงิน และระบุถึงความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบอื่นที่กิจการได้รับประโยชน์โดยตรง
- 39.3 เงื่อนไขที่กิจการยังไม่ได้ปฏิบัติและเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นอื่น ซึ่งเกี่ยวข้องกับความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่กิจการรับรู้

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

40. เมื่อกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกกิจการต้องปฏิบัติตามดังต่อไปนี้
- 40.1 เปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้อย่างเหมาะสม และ
- 40.2 ปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 40.2.1 ปรับปรุงงบการเงินสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
- 40.2.2 ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เฉพาะเงินอุดหนุนหรือบางส่วนของเงินอุดหนุนที่กิจการมีสิทธิจะได้รับหรือที่กิจการจะต้องจ่ายคืนซึ่งเกิดขึ้นหลังจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้

วันที่ถือปฏิบัติ

41. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไป

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

ต้นทุนการกู้ยืม

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ปรับปรุงให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 23 เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS 23: Borrowing Costs (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
หลักการสำคัญ	1
ขอบเขต	2-4
คำนิยาม	5-7
การรับรู้รายการ	8-25
ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	10-15
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	16
การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	17-19
การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	20-21
การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์	22-25
การเปิดเผยข้อมูล	26
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	27-28
วันถือปฏิบัติ	29 - 29ก
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	30

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1-30 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

หลักการสำคัญ

1. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมอื่น ๆ ต้องถือเป็นค่าใช้จ่าย

ขอบเขต

2. กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับการบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืม
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงต้นทุนของตราสารประเภททุนรวมทั้งหุ้นบุริมสิทธิที่มีได้จัดประเภทเป็นหนี้สิน
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ใช่บังคับสำหรับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตของ
 - 4.1 สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม เช่น สินทรัพย์ชีวภาพ หรือ
 - 4.2 สินค้าคงเหลือที่ผลิตเป็นจำนวนมาก โดยมีขั้นตอนการผลิตซ้ำ ๆ

คำนิยาม

5. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้
 - ต้นทุนการกู้ยืม หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ
 - สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง สินทรัพย์ที่จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้ตามประสงค์หรือนำไปขาย
6. ต้นทุนการกู้ยืม อจรวมถึง
 - 6.1 ดอกเบี้ยที่คำนวณโดยวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ดังที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - 6.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
 - 6.3 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

- 6.4 ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกิดจากสัญญาเช่าการเงินที่มีการรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า
- 6.5 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศส่วนที่นำมาปรับปรับกับต้นทุนของดอกเบี้ย
- 7. ในบางสถานการณ์ สินทรัพย์ดังต่อไปนี้สามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข
 - 7.1 สินค้าคงเหลือ
 - 7.2 โรงงานผลิต
 - 7.3 โรงผลิตพลังงาน
 - 7.4 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - 7.5 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

สินทรัพย์ทางการเงินและสินค้าคงเหลือที่ผลิตในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และสินทรัพย์ที่อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายทันทีเมื่อได้มา ไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

การรับรู้รายการ

- 8. กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น และกิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น
- 9. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์นั้นได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าต้นทุนการกู้ยืมดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจแก่กิจการในอนาคตและกิจการสามารถประมาณจำนวนต้นทุนการกู้ยืมได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง มาถือปฏิบัติ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมในส่วนที่ชดเชยเงินเฟ้อในรอบระยะเวลาเดียวกันเป็นค่าใช้จ่ายตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 21 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว

ต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์
- 10. ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้องเป็นต้นทุนที่สามารถหลีกเลี่ยงได้หากกิจการไม่ก่อรายจ่ายขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ดังนั้นเมื่อกิจการกู้ยืมเงินมาโดยเฉพาะเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์นั้นเป็นต้นทุนที่สามารถระบุได้ในทันที
- 11. บางครั้งเป็นการยากที่จะระบุว่าต้นทุนการกู้ยืมมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหรือไม่ และเป็นการยากที่จะระบุว่าเงินกู้ใดเป็นเงินกู้ที่สามารถหลีกเลี่ยงได้ เช่น ในกรณีที่กิจการมีการจัดการด้านการเงินแบบรวมศูนย์ หรือในกรณีที่กลุ่มกิจการออกตราสารหนี้หลายชนิดเพื่อกู้ยืม

เงินด้วยอัตราดอกเบี้ยที่แตกต่างกัน แล้วนำเงินก้อนนั้นมาให้กิจการในกลุ่มกู้ด้วยเงื่อนไขที่ต่างกัน และความยุ่งยากดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่เงินกู้ของกิจการเป็นเงินกู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือเงินกู้ที่เกี่ยวกับเงินตราต่างประเทศ หรือเมื่อกลุ่มกิจการดำเนินงานภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อสูง และมีความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนสูง กรณีดังกล่าวทำให้ยากที่จะระบุว่าต้นทุนการกู้ยืมจำนวนใดมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข และเป็นเหตุให้ต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณา

12. สำหรับเงินที่กู้มาโดยเฉพาะเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องเป็นต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจริงระหว่างงวดของเงินก้อนนั้นหักด้วยรายได้ที่เกิดจากการนำเงินกู้ดังกล่าวไปลงทุนเป็นการชั่วคราว
13. การจัดการทางการเงินสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอาจทำให้กิจการได้รับเงินกู้มาล่วงหน้าทำให้เกิดต้นทุนการกู้ยืมก่อนที่จะนำเงินกู้ยืมบางส่วนหรือทั้งหมดไปใช้เป็นรายจ่ายสำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขนั้น ในกรณีเช่นนี้ กิจการมักนำเงินกู้ยืมที่ยังไม่ได้ใช้ไปลงทุนเป็นการชั่วคราว ดังนั้นจำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดบัญชีนั้นต้องเท่ากับต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหักด้วยรายได้จากการลงทุนดังกล่าว
14. สำหรับเงินที่กู้มาเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปและได้นำมาใช้จัดหาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องคำนวณโดยการคูณรายจ่ายของสินทรัพย์นั้นด้วยอัตราการจัดตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ คือ อัตราถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของต้นทุนการกู้ยืมที่คงค้างในระหว่างงวดที่ไม่รวมต้นทุนการกู้ยืมของเงินที่กู้มาโดยเฉพาะ จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในงวดนั้นต้องไม่เกินจำนวนต้นทุนการกู้ยืมทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในงวดเดียวกัน
15. ในบางสถานการณ์ การรวมเงินกู้ยืมของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยเข้าด้วยกันเป็นการเหมาะสมในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก แต่ในบางสถานการณ์การใช้เงินกู้ยืมของบริษัทย่อยแต่ละบริษัทในการคำนวณต้นทุนการกู้ยืมถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะเป็นการเหมาะสมกว่า

มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

16. เมื่อมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนทั้งสิ้นที่คาดว่าจะได้รับของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ กิจการต้องลดมูลค่าหรือตัดจำหน่ายมูลค่าตามบัญชีหรือราคาทุนลงตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ในบางสถานการณ์อาจมีการปรับให้กลับเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนที่เคยลดค่าหรือตัดจำหน่ายออกไปแล้ว เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นดังกล่าว

การเริ่มต้นการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

17. กิจการต้องรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ณ วันเริ่มต้นการรวมต้นทุน
วันเริ่มต้นสำหรับการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ หมายถึงวันแรกที่เข้าเกณฑ์ทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 17.1 รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์นั้นได้เกิดขึ้น
 - 17.2 ต้นทุนการกู้ยืมได้เกิดขึ้น
 - 17.3 สินทรัพย์อยู่ระหว่างการดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย
18. รายจ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขจะรวมเฉพาะรายจ่ายที่เกิดจากการจ่ายโดยเงินสด โดยการโอนสินทรัพย์อื่น หรือโดยการก่อหนี้สินที่มีภาระดอกเบี้ย รายจ่ายดังกล่าวต้องหักด้วยการจ่ายเงินตามความคืบหน้าของงาน หรือเงินอุดหนุนที่ได้รับที่เกี่ยวกับสินทรัพย์นั้น (ดูมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล) ตามปกติ มูลค่าตามบัญชีถัวเฉลี่ยของช่วงเวลาหนึ่งของสินทรัพย์นั้นจะถือเป็นรายจ่ายโดยประมาณที่เชื่อถือได้ เพื่อใช้คำนวณอัตราดอกเบี้ยตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ของช่วงเวลาเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีในที่นี้เป็นราคาที่รวมต้นทุนการกู้ยืมที่ได้นำมาบันทึกเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ก่อนหน้านี้แล้ว
19. การดำเนินการที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์นั้นให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย มิได้รวมเฉพาะการก่อสร้างเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการดำเนินการด้านเทคนิคและการบริหารก่อนที่จะเริ่มการก่อสร้างด้วย เช่น การขออนุญาตก่อนที่จะก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม การดำเนินการนี้ไม่รวมถึงการมีสินทรัพย์ไว้ในครอบครองโดยไม่มีการผลิตหรือพัฒนาเพื่อเปลี่ยนแปลงสภาพสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดในระหว่างการพัฒนาที่ดินที่เข้าเงื่อนไขให้ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในขณะที่มีการดำเนินการเกี่ยวกับการพัฒนาที่ดินเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นจากที่ดินที่ซื้อมาเพื่อก่อสร้างอาคาร แต่ยังไม่ได้มีการดำเนินการพัฒนาไม่สามารถนำมารวมเป็นราคาทุนของที่ดิน

การหยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

20. การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องหยุดพักในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง
21. หากการดำเนินการที่จำเป็นเพื่อเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้น ไม่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ แต่หากงานทางด้านเทคนิคและการบริหารที่สำคัญยังคงดำเนินอยู่ กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ในกรณีที่เกิดการล่าช้าชั่วคราวโดยเฉพาะการล่าช้านั้นเป็นสิ่งจำเป็นของกระบวนการที่จะทำให้

สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขาย กิจการสามารถรวมต้นทุนการกู้ยืมในช่วงที่เกิดการล่าช้าขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ ตัวอย่างเช่น ต้นทุนการกู้ยืมจะรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้ในเวลาที่รอให้ระดับน้ำลดเพื่อทำการก่อสร้างสะพาน หากว่าระดับน้ำที่ขึ้นสูงถือเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นตามปกติระหว่างการก่อสร้างของภูมิภาคแถบนั้น

การสิ้นสุดการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

22. การรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต้องสิ้นสุดลงเมื่อการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายได้เสร็จสิ้นลง
23. ตามปกติ สินทรัพย์จะอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้นลงแม้ว่างานประจำด้านการบริหารจะยังคงดำเนินต่อไป ในกรณีงานที่เหลืออยู่เป็นการปรับปรุงเพียงเล็กน้อยให้ถือว่าการดำเนินการที่สำคัญนั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เช่น การตกแต่งสินทรัพย์ตามความต้องการของผู้ซื้อหรือผู้ใช้เป็นงานเพียงอย่างเดียวที่ยังค้างอยู่ ให้ถือว่าสินทรัพย์นั้นได้เสร็จสิ้นลงแล้ว
24. สำหรับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สร้างเสร็จเป็นบางส่วนและสามารถใช้งานได้ขณะที่สินทรัพย์ส่วนอื่นยังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง ให้หยุดรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ส่วนที่สร้างเสร็จ หากการดำเนินการส่วนใหญ่ที่จำเป็นในการเตรียมสินทรัพย์บางส่วนให้พร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์หรือพร้อมที่จะขายของสินทรัพย์ส่วนนั้นเสร็จสิ้นลง
25. ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่สามารถใช้งานได้บางส่วน ขณะที่การก่อสร้างส่วนอื่นยังคงดำเนินต่อไป ได้แก่ แหล่งรวมธุรกิจซึ่งประกอบด้วยอาคารหลายหลังโดยอาคารแต่ละหลังสามารถใช้งานได้โดยเอกเทศ ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขที่ต้องทำให้เสร็จก่อนที่ส่วนใดส่วนหนึ่งจะใช้งานได้ ได้แก่ โรงงานอุตสาหกรรมซึ่งมีกระบวนการผลิตที่ต้องทำตามลำดับหลายขั้นตอนการผลิตแต่ละขั้นเกิดขึ้นในส่วนต่าง ๆ ของโรงงานซึ่งตั้งอยู่ในบริเวณเดียวกัน เช่น โรงผลิตเหล็ก

การเปิดเผยข้อมูล

26. งบการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 26.1 จำนวนต้นทุนการกู้ยืมที่รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด
 - 26.2 อัตราการตั้งขึ้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่ใช้คำนวณต้นทุนการกู้ยืมที่อนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

27. หากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ทำให้กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี กิจการต้องถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เข้า

เงื่อนไขที่มีวันเริ่มต้นการรวมเป็นต้นทุนในหรือหลังวันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้
ถือปฏิบัติ

28. อย่างไรก็ตาม กิจการอาจจะระบุวันที่ที่จะถือปฏิบัติก่อนวันที่มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้ถือปฏิบัติ
และถือปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้กับต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข
ทุกรายการที่มีวันเริ่มต้นการรวมเป็นต้นทุนในหรือหลังวันที่ที่จะถือปฏิบัติก่อนดังกล่าว

วันถือปฏิบัติ

29. กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีนี้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่
1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐาน
การบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการ
ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

- 29ก. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

30. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็น การแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 24 Related Party Disclosures (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1- บทนำ13
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-4
ความมุ่งหมายของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการ ที่เกี่ยวข้องกัน	5-8
คำนิยาม	9-11
การเปิดเผยข้อมูล	12-22
วันถือปฏิบัติ	23-23ก
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	24

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 24 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

- บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับงวดปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 โดยกิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ให้เริ่มถือปฏิบัติ
- บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งได้นำความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ ตลอดจนคำวิพากษ์วิจารณ์ของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และบุคคลที่เกี่ยวข้อง ประกอบการพิจารณาแก้ไขปรับปรุง ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดและจำกัดทางเลือกในทางปฏิบัติ ความซ้ำซ้อน และความไม่สอดคล้องกันในมาตรฐานการบัญชี และเพื่อให้เป็นแนวทางที่สามารถปฏิบัติร่วมกันได้ รวมถึงก่อให้เกิดการพัฒนาในด้านอื่น
- บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) มีวัตถุประสงค์ที่จะเพิ่มแนวทางและความชัดเจนในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี รวมถึงคำนิยาม และการเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยได้มีการแก้ไขถ้อยคำในวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีเพื่อให้เกิดความชัดเจนว่างบการเงินของกิจการต้องมีการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่ว่าฐานะทางการเงินและกำไรหรือขาดทุนของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และจากการมีรายการและยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งนี้ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไม่ได้พิจารณาทบทวนถึงการเปิดเผยชั้นพื้นฐานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่อยู่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

- บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมมีดังต่อไปนี้

ขอบเขต

- บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้มีการเปิดเผยค่าตอบแทนแก่ผู้บริหารสำคัญ

บทนำ 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมถึงกิจการที่ถูกควบคุมโดยรัฐ กล่าวคือ กิจการดังกล่าว ซึ่งแสวงหากำไรจะไม่ได้รับการยกเว้นการเปิดเผยรายการกับกิจการอื่น ๆ ที่ถูกควบคุมโดยรัฐ

ความมุ่งหมายของการเปิดเผยเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่เกี่ยวข้องกัน

บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ตัดการอภิปรายถึงวิธีการกำหนดราคาของรายการและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

คำนิยาม

- บทนำ 8. คำนิยามของคำว่า “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ได้ขยายความให้ครอบคลุมไปถึง
- บุคคลหรือกิจการอื่นที่มีอำนาจการควบคุมร่วมในกิจการ
 - การร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า และ
 - โครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังการจ้างงานสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการหรือของกิจการใด ๆ ที่เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการ
- บทนำ 9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มคำนิยามของ “สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคล” และกำหนดให้ชัดเจนว่ากรรมการที่ไม่ได้ทำหน้าที่เป็นผู้บริหารถือเป็นผู้บริหารสำคัญด้วย
- บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ชัดเจนว่าผู้ร่วมค้าสองรายไม่ถือว่าเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพียงเพราะผู้ร่วมค้าสองรายดังกล่าวมีการควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า

การเปิดเผยข้อมูล

- บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดให้ชัดเจน ในส่วนของข้อกำหนดในการเปิดเผยเกี่ยวกับ
- ยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรวมถึง ข้อกำหนด เงื่อนไข หลักประกัน (ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว
 - รายละเอียดของการค้าประกันที่ให้หรือได้รับ
 - ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
 - การชำระหนี้สินแทนกิจการหรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ชัดเจนว่า กิจการต้องเปิดเผยว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้าเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถพิสูจน์เงื่อนไขดังกล่าวได้
- บทนำ 13. ข้อกำหนดในการเปิดเผยเพิ่มเติมอื่น ๆ ได้แก่
- จำนวนเงินของรายการและยอดคงค้างที่มีกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยเพียงสัดส่วนของจำนวนเงินของรายการและยอดคงค้างดังกล่าวไม่เพียงพออีกต่อไป
 - หนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่เกิดขึ้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

- การจัดประเภทลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่จัดแยกเป็นประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ชื่อของบริษัทใหญ่ และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหากมิได้เป็นบุคคลหรือกิจการรายเดียวกัน และหากบริษัทใหญ่และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้เคียงกับกิจการมากที่สุดซึ่งมีการจัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินของกิจการได้เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้อ่านตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่ว่าฐานะการเงินและกำไรหรือขาดทุนของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และจากการมีรายการและยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับ
 - 2.1 การระบุลักษณะความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - 2.2 การระบุยอดคงค้างของรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - 2.3 การระบุสถานการณ์ที่ต้องเปิดเผยรายการตามข้อ 2.1 และ 2.2
 - 2.4 การกำหนดการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการระหว่างกันเหล่านั้น
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการและยอดคงค้างของรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ผู้ร่วมค้าหรือผู้ลงทุน ซึ่งงบการเงินดังกล่าวนำเสนอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
4. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและยอดคงค้างของรายการกับกิจการในกลุ่มเดียวกันในงบการเงินของกิจการ รายการและยอดคงค้างของรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่เกิดขึ้นภายในกลุ่มกิจการจะถูกตัดออกไปในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

ความมุ่งหมายของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

5. ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นเรื่องปกติทางการค้าและการประกอบธุรกิจ ตัวอย่างเช่น การที่กิจการมีกิจกรรมทางธุรกิจผ่านบริษัทย่อย กิจการร่วมค้าและบริษัทร่วมบ่อยครั้ง ซึ่งภายใต้สถานการณ์เช่นนี้ความสามารถของกิจการในการส่งผลกระทบต่อนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่เข้าไปลงทุนเกิดขึ้นโดยผ่านการควบคุม การควบคุมร่วมหรือการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
6. ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการ บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจทำรายการที่บุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันไม่ทำ เช่น บริษัทย่อยขายสินค้าในราคาทุนให้แก่บริษัทใหญ่ ซึ่งอาจไม่ขายให้กับลูกค้ารายอื่น

ในเงื่อนไขเดียวกัน นอกจากนี้ รายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจไม่เกิดขึ้นในจำนวนเงินเดียวกันกับรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

7. กำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันแม้ไม่มีรายการระหว่างกันเกิดขึ้น การมีความสัมพันธ์เพียงเล็กน้อยกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจเพียงพอที่จะส่งผลกระทบต่อรายการที่กิจการมีกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ตัวอย่างเช่น บริษัทย่อยอาจเลิกความสัมพันธ์กับคู่ค้าเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อบริษัทย่อยอีกแห่งหนึ่งซึ่งทำธุรกิจประเภทเดียวกับคู่ค้า กิจการหนึ่งอาจระงับกิจกรรมบางอย่างเพราะได้รับอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญจากอีกกิจการหนึ่ง เช่น บริษัทย่อยอาจได้รับคำสั่งจากบริษัทใหญ่ไม่ให้ดำเนินการด้านวิจัยและพัฒนา
8. จากเหตุผลดังกล่าว ข้อมูลหรือความรู้เกี่ยวกับรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ยอดคงค้างของรายการเหล่านั้น และความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จึงมีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินการดำเนินงานของกิจการ ความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจของกิจการนั้น ๆ

คำนิยาม

9. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	หมายถึง	บุคคลหรือกิจการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้
		1) มีความสัมพันธ์กับกิจการไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม โดยผ่านกิจการอื่นแห่งหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งแห่งโดยบุคคลหรือกิจการนั้น <ol style="list-style-type: none">1.1) มีอำนาจควบคุมกิจการ หรือถูกควบคุมโดยกิจการ หรืออยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับกิจการ (ในที่นี้หมายความว่ารวมถึงบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย และบริษัทย่อยในเครือเดียวกัน)1.2) มีส่วนได้เสียในกิจการซึ่งทำให้มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการ หรือ1.3) มีอำนาจควบคุมร่วมในกิจการ
		2) เป็นบริษัทร่วมของกิจการ (ดูคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม)
		3) เป็นการร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า (ดูคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า)

- 4) เป็นผู้บริหารสำคัญของกิจการ หรือของบริษัทใหญ่ของกิจการ
- 5) เป็นสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลตามข้อ 1 หรือ 4
- 6) เป็นกิจการที่บุคคลตามข้อ 4 หรือ 5 มีอำนาจควบคุมหรือควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการออกเสียงในกิจการนั้น ๆ ทั้งนี้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ
- 7) เป็นโครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังออกจากงานสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการ หรือของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง

การโอนทรัพยากร บริการ หรือภาระผูกพัน ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยไม่คำนึงว่าได้มีการคิดราคาระหว่างกันหรือไม่

สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคล หมายถึง

สมาชิกในครอบครัวของบุคคลใด ๆ ที่คาดว่าจะอาจมีอิทธิพลต่อหรืออาจได้รับอิทธิพลจากบุคคลนั้นในการทำการรายการกับกิจการ ทั้งนี้สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดให้รวมถึง ทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) สามี ภรรยาและบุตรของบุคคลนั้น
- 2) บุตรของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น
- 3) บุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของสามี ภรรยาของบุคคลนั้น

ค่าตอบแทน หมายถึง

ผลประโยชน์ทั้งหมดของพนักงาน (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ซึ่งรวมถึงผลประโยชน์แก่พนักงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลประโยชน์ของพนักงานหมายถึงสิ่งตอบแทนทุกรูปแบบที่จ่ายหรือค้างจ่ายจากกิจการ หรือจัดหาโดยกิจการ หรือแทนกิจการ เพื่อแลกเปลี่ยนกับงานที่ทำให้แก่กิจการ นอกจากนี้ยังรวมถึงสิ่งตอบแทนที่จ่ายแทนบริษัทใหญ่ของกิจการอันเกี่ยวเนื่องกับกิจการ ค่าตอบแทนรวมถึง

- 1) ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินสมทบประกันสังคม จำนวนที่คิดได้จากการให้ลาพักประจำปีและลาป่วย ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส (หากจ่ายภายใน 12 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นงวดบัญชี) และผลประโยชน์ที่ไม่ได้รับในรูปของตัวเงิน (เช่น การให้การรักษาพยาบาล การจัดหาที่อยู่อาศัย ค่าพาหนะและค่าสินค้าหรือบริการที่ให้เปล่าหรือได้รับการอุดหนุนโดยกิจการ) สำหรับพนักงานที่ยังปฏิบัติงานอยู่กับกิจการ
- 2) ผลประโยชน์หลังออกจากงาน เช่น บำนาญ ผลประโยชน์อื่นเมื่อเกษียณอายุ เบี้ยประกันชีวิต และค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงาน
- 3) ผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ ของพนักงานรวมถึงผลตอบแทนในรูปการลางานสำหรับพนักงานที่ทำงานให้กับกิจการเป็นเวลานาน การลาเพื่อเพิ่มพูนความรู้ที่นายจ้างยังคงจ่ายผลตอบแทนให้อยู่ ผลประโยชน์จากการทำงานครบรอบ (เช่น ทุก ๆ 25 หรือ 50 ปี) หรือผลประโยชน์การให้บริการที่ยาวนานอื่น ๆ ผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความทุพพลภาพระยะยาว นอกจากนี้ยังรวมส่วนแบ่งกำไร โบนัส และค่าตอบแทนที่จะจ่ายในภายหลังด้วย ซึ่งไม่ได้เป็นการจ่ายภายใน 12 เดือนหลังวันสิ้นงวด
- 4) ผลประโยชน์เมื่อถูกเลิกจ้าง
- 5) ผลประโยชน์ของพนักงานที่จ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

การควบคุม	หมายถึง
การควบคุมร่วม	หมายถึง
ผู้บริหารสำคัญ	หมายถึง

อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น

การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา

บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบในการวางแผน สั่งการ และควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ

อิทธิพลอย่างมี
นัยสำคัญ

หมายถึง

ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ทั้งนี้ รวมถึงกรรมการของ
กิจการ (ไม่ว่าจะทำหน้าที่ในระดับบริหารหรือไม่)

อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับ
นโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ
แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว การมี
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญอาจได้มาจากการเป็นผู้ถือหุ้น
จากข้อกำหนดของกฎหมาย หรือจากข้อตกลง
ในสัญญา

10. ในการพิจารณาความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ให้พิจารณาจากเนื้อหาของ
ความสัมพันธ์มากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย
11. ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ลักษณะดังต่อไปนี้ อาจไม่ถือว่าเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - 11.1 กิจการสองกิจการมีเพียงกรรมการคนใดคนหนึ่ง หรือผู้บริหารสำคัญคนใดคนหนึ่ง
ร่วมกัน แต่ความสัมพันธ์ดังกล่าวต้องไม่เข้าลักษณะบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามที่
กล่าวในข้อ 4 และ 6 ของคำนิยามบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในย่อหน้าที่ 9
 - 11.2 ผู้ร่วมค้าสองรายมีเพียงการควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า
 - 11.3 กิจการเพียงแต่มีความสัมพันธ์ในการทำธุรกิจตามปกติกับกิจการดังต่อไปนี้ (แม้ว่า
ความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจกระทบต่อความเป็นอิสระในการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจของ
กิจการ หรืออาจทำให้สามารถเข้ามามีส่วนเข้าร่วมในกระบวนการตัดสินใจของกิจการก็ตาม)
 - 11.3.1 ผู้ให้การสนับสนุนทางการเงิน
 - 11.3.2 สหภาพการค้า
 - 11.3.3 กิจการสาธารณูปโภค
 - 11.3.4 ส่วนงานและองค์กรของรัฐ
 - 11.4 ลูกค้า ผู้ขาย เจ้าของสิทธิทางการค้า ผู้จัดจำหน่าย หรือตัวแทนโดยทั่วไป ที่กิจการมี
รายการค้าด้วยในปริมาณที่มีนัยสำคัญ อันเป็นเพียงการพึ่งพาต่อกันทางเศรษฐกิจ

การเปิดเผยข้อมูล

12. กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในทุกกรณี ไม่ว่าจะ
มีรายการระหว่างกันหรือไม่ กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ และบุคคลหรือกิจการ
ที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหากมิได้เป็นบริษัทใหญ่ และหากบริษัทใหญ่และบุคคลหรือ
กิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน
กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้เคียงกับกิจการมากที่สุด ซึ่งมีการจัดทำ
งบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชนด้วย

13. กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้น ไม่ว่าจะมียุทธการระหว่างกันหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้เข้าใจถึงผลกระทบที่มีต่อกิจการอันเป็นผลมาจากการมีความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
14. การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นการเปิดเผยเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดให้มีรายละเอียดและคำอธิบายเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และการร่วมค้าที่อยู่ภายใต้การควบคุมร่วมของกิจการที่มีนัยสำคัญ
15. ในกรณีที่บริษัทใหญ่และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้เคียงกับกิจการมากที่สุด ซึ่งมีการจัดทำงบการเงินรวมเพื่อเสนอต่อสาธารณชน บริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้เคียงกับกิจการมากที่สุด หมายถึง บริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับถัดจากบริษัทใหญ่ที่ถือหุ้นในกิจการโดยตรง ซึ่งเป็นบริษัทแรกที่มีการจัดทำงบการเงินรวมเพื่อนำเสนอสาธารณชน
16. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้บริหารสำคัญของกิจการเป็นยอดรวมและแยกประเภทดังต่อไปนี้
 - 16.1 ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน
 - 16.2 ผลประโยชน์หลังออกจากงาน
 - 16.3 ผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ
 - 16.4 ผลประโยชน์เมื่อถูกเลิกจ้างงาน
 - 16.5 ผลประโยชน์ของพนักงานที่จ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
17. ในกรณีที่กิจการมีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการต้องเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตลอดจนข้อมูลเกี่ยวกับรายการและยอดคงค้างของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่จำเป็นในการทำความเข้าใจถึงผลกระทบจากความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่อาจมีต่องบการเงิน ข้อกำหนดในการเปิดเผยนี้เป็นรายการที่เพิ่มขึ้นจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 ซึ่งกำหนดให้เปิดเผยค่าตอบแทนของผู้บริหารสำคัญ โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
 - 17.1 จำนวนเงินของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - 17.2 จำนวนเงินของยอดคงค้าง และ
 - 17.2.1 ข้อกำหนด เงื่อนไข หลักประกัน (ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว และ
 - 17.2.2 รายละเอียดของการค้ำประกันที่ให้หรือได้รับ
 - 17.3 ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินของยอดคงค้าง

- 17.4 หนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่เกิดขึ้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
18. ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 17 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลแยกจากกันตามแต่ละประเภทดังต่อไปนี้
- 18.1 บริษัทใหญ่
 - 18.2 กิจการอื่นที่มีการควบคุมร่วมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการ
 - 18.3 บริษัทย่อย
 - 18.4 บริษัทร่วม
 - 18.5 การร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า
 - 18.6 ผู้บริหารสำคัญของกิจการหรือของบริษัทใหญ่ และ
 - 18.7 บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่น ๆ
19. การจัดประเภทลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในแต่ละประเภทตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 18 นั้น เป็นข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลที่เพิ่มเติมจากที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน สำหรับข้อมูลที่ต้องแสดงในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การจัดประเภทดังกล่าวจะช่วยให้การวิเคราะห์เกี่ยวกับยอดคงค้างและรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทำได้ครบถ้วนยิ่งขึ้น
20. ตัวอย่างของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่กิจการต้องเปิดเผย
- 20.1 การซื้อหรือขายสินค้า (ไม่ว่าจะเป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือไม่)
 - 20.2 การซื้อหรือขายอสังหาริมทรัพย์หรือสินทรัพย์อื่น
 - 20.3 การให้หรือรับบริการ
 - 20.4 การมีสัญญาเช่าระยะยาวหรือให้เช่า
 - 20.5 การโอนหรือรับโอนงานวิจัยและพัฒนา
 - 20.6 รายการโอนหรือรับโอนสิทธิที่เกิดขึ้นภายใต้สัญญาการให้หรือใช้สิทธิ
 - 20.7 รายการโอนหรือรับโอนที่เกิดขึ้นภายใต้ข้อตกลงการจัดการทางการเงิน (รวมถึงการกู้ยืมและการระดมทุนจากผู้ถือหุ้นที่ทำในรูปของเงินสดหรือในรูปแบบอื่น)
 - 20.8 การค้าประกันหรือการใช้หลักประกัน
 - 20.9 การชำระหนี้สินแทนกิจการหรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- การที่บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยที่มีส่วนร่วมในโครงการผลประโยชน์ ซึ่งทำให้มีความเสี่ยงร่วมกันในกลุ่มกิจการถือเป็นรายการระหว่างกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน (ดูย่อหน้าที่ 34 ข ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))

21. การเปิดเผยว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้า เช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน จะทำได้ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถพิสูจน์ได้ว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นไปตามเงื่อนไขที่ได้เปิดเผยไว้
22. กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยรวมรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไว้ด้วยกัน เว้นแต่การแยกเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจำเป็นต่อการทำความเข้าใจถึงผลกระทบของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีต่อบการเงินของกิจการ

วันถือปฏิบัติ

23. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 23ก. กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดใหม่ในย่อหน้าที่ 20 กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป หากกิจการถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ก่อนวันถือปฏิบัติ กิจการต้องนำข้อกำหนดใหม่ในย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปปฏิบัติในช่วงเวลาดังกล่าวด้วย
24. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552)
เรื่อง

งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ พ.ศ.2552 ซึ่งเป็นการแก้ไข ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 27 Consolidated and Separate Financial Statements (Bound volume 2009))

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1 - บทนำ11
ขอบเขต	1-3
คำนิยาม	4-8
การนำเสนองบการเงินรวม	9-11
ขอบเขตของงบการเงินรวม	12-17
ขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม	18-31
การสูญเสียอำนาจการควบคุม	32-37
การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุม ร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ	38-40
การเปิดเผยข้อมูล	41-43
วันถือปฏิบัติ	44-45ค
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	46
แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 46 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27

บทนำ 1. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 2. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 เดิม ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ทั้งนี้ อนุญาตให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับงวดปีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ในเวลาเดียวกัน

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

วัตถุประสงค์

บทนำ 4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทำให้ข้อมูลที่กิจการที่เป็นบริษัทใหญ่นำเสนอในงบการเงินเฉพาะกิจการและงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการที่อยู่ในการควบคุม มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เชื่อถือได้ และสามารถเปรียบเทียบกันได้ดียิ่งขึ้น โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ระบุถึงเรื่องดังต่อไปนี้

1. สถานการณ์ที่กิจการต้องจัดทำงบการเงินรวมโดยรวมงบการเงินของกิจการอื่น (บริษัทย่อย)
2. การบัญชีเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสัดส่วนความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย
3. การบัญชีเมื่อสูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย
4. ข้อมูลที่กิจการต้องเปิดเผยเพื่อทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

การนำเสนองบการเงินรวม

- บทนำ 5. บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวมสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยมีข้อยกเว้นบางกรณีสำหรับกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน อย่างไรก็ตาม ข้อยกเว้นดังกล่าวไม่ได้ผ่อนผันสำหรับกิจการร่วมลงทุน (venture capital organization) กองทุนรวม (mutual funds) หน่วยลงทุน (unit trusts) หรือกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

วิธีการในการจัดทำงบการเงินรวม

- บทนำ 6. กลุ่มกิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับการรายงานรายการบัญชีที่มีลักษณะเหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ทั้งนี้ผลที่เกิดจากรายการค้าและยอดคงเหลือระหว่างกิจการที่อยู่ในกลุ่มต้องถูกตัดรายการระหว่างกันออกจากงบการเงิน

ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

- บทนำ 7. ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมต้องถูกแสดงในงบแสดงฐานะการเงิน ในส่วนของเจ้าของ โดยแสดงแยกต่างหากจากส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมต้องถูกจัดสรรให้แก่ผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบก็ตาม

การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ

- บทนำ 8. การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ได้ทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย ให้บันทึกบัญชีไว้ในส่วนของเจ้าของ

- บทนำ 9. เมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย ให้กิจการตัดรายการสินทรัพย์และหนี้สินและองค์ประกอบต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับส่วนของเจ้าของของบริษัทย่อยเดิมนั้นออก ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมนั้นที่คงเหลืออยู่ภายหลังการสูญเสียอำนาจในการควบคุมให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจในการควบคุมดังกล่าว

งบการเงินเฉพาะกิจการ

- บทนำ 10. เมื่อกิจการเลือกหรือต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ งบการเงินเฉพาะกิจการต้องแสดงเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยราคาทุน หรือ ตามวิธีการบัญชีที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การเปิดเผยข้อมูล

- บทนำ 11. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการจัดทำและนำเสนอของงบการเงินรวมสำหรับกลุ่มกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทใหญ่
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ และผลกระทบของการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจที่ต้องบการเงินรวม รวมถึงค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้))
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

คำนิยาม

4. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

งบการเงินรวม	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
การควบคุม	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น
กลุ่มกิจการ	หมายถึง	บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทุกบริษัทของบริษัทใหญ่
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	หมายถึง	ส่วนได้เสียในบริษัทย่อยที่ไม่ได้เป็นของบริษัทย่อยทั้งโดยทางตรงและทางอ้อม
บริษัทใหญ่	หมายถึง	กิจการซึ่งมีบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งแห่ง
งบการเงินเฉพาะกิจการ	หมายถึง	งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสียทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน
บริษัทย่อย	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วน ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

5. บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้นอาจเป็นผู้ลงทุนในบริษัทร่วมหรือเป็นผู้ร่วมค้า ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งในกรณีดังกล่าว การจัดทำและนำเสนองบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ต้องจัดทำให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ด้วย
6. กิจการที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5 ต้องจัดทำและนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพิ่มเติมจากงบการเงินตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 5 ทั้งนี้ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38-43
7. งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ
8. บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวมอาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินของกิจการ

การนำเสนองบการเงินรวม

9. บริษัทใหญ่ต้องนำเสนองบการเงินรวมซึ่งรวมเงินลงทุนในบริษัทย่อยทั้งหมดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เว้นแต่บริษัทใหญ่จะมีลักษณะตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10
10. บริษัทใหญ่ไม่จำเป็นต้องนำเสนองบการเงินรวม หากเป็นไปตามลักษณะที่กำหนดทุกข้อดังนี้
 - 10.1 บริษัทใหญ่มีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการ รวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่บริษัทใหญ่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม
 - 10.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของบริษัทใหญ่ไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
 - 10.3 บริษัทใหญ่ไม่ได้นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของบริษัทให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ในตลาดสาธารณะ
 - 10.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางได้จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ของสาธารณชนซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว
11. บริษัทใหญ่ที่มีลักษณะตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10 และเลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวม โดยนำเสนอเฉพาะงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องปฏิบัติตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 38 ถึง 43

ขอบเขตของงบการเงินรวม

12. ในการนำเสนองบการเงินรวม บริษัทใหญ่ต้องรวมงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดไว้ในงบการเงินรวม¹
13. บริษัทใหญ่ถือว่ามีอำนาจในการควบคุมเมื่อบริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่งในกิจการอื่น ยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอำนาจในการออกเสียงนั้นไม่ทำให้บริษัทใหญ่สามารถควบคุมกิจการดังกล่าวได้ กรณีตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ถือว่าบริษัทใหญ่มีอำนาจควบคุมกิจการอื่นแม้ว่าจะมีอำนาจในการออกเสียงกึ่งหนึ่งหรือน้อยกว่า²
 - 13.1 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการออกเสียงมากกว่ากึ่งหนึ่งเนื่องจากข้อตกลงที่มีกับผู้ถือหุ้นรายอื่น
 - 13.2 บริษัทใหญ่มีอำนาจตามกฎหมายหรือตามข้อตกลงในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่น
 - 13.3 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการแต่งตั้งหรือถอดถอนบุคคลส่วนใหญ่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
 - 13.4 บริษัทใหญ่มีอำนาจในการกำหนดทิศทางในการออกเสียงส่วนใหญ่ในการประชุมคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัท โดยที่คณะกรรมการบริษัทและคณะผู้บริหารอื่นนั้นมีอำนาจในการควบคุมกิจการ
14. กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน (debt or equity instruments) ซึ่งมีความเป็นไปได้ในการแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ หรือตราสารอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน หากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบันได้แก่ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต

¹ หากเงินลงทุนในบริษัทย่อยที่ได้มาเข้าเงื่อนไขที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับดังกล่าว

² ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง งบการเงินรวม-กิจการที่ตั้งขึ้นตามวัตถุประสงค์โดยเฉพาะ (เมื่อมีการประกาศใช้)

15. ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นำไปสู่อำนาจในการควบคุมของกิจการหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และข้อกำหนดอื่นตามสัญญาไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ทั้งนี้ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพตราสาร
16. กิจการต้องไม่อาศัยข้ออ้างว่า เป็นกิจการร่วมลงทุน (a venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) หรือกิจการอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ในการไม่นำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดท่างบการเงินรวม
17. กิจการต้องไม่อาศัยข้ออ้างว่า การดำเนินธุรกิจของบริษัทย่อยไม่คล้ายคลึงกับการดำเนินธุรกิจของกิจการอื่นที่อยู่ในกลุ่มกิจการ ทำให้ไม่ต้องนำงบการเงินของบริษัทย่อยมาจัดท่างบการเงินรวม เนื่องจากข้อมูลที่แสดงในงบการเงินรวมที่รวมบริษัทย่อยและข้อมูลเพิ่มเติมที่เปิดเผยในงบการเงินรวมเกี่ยวกับความแตกต่างในการดำเนินธุรกิจเป็นข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจต่อการใช้ประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงิน ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ทำให้เห็นถึงข้อแตกต่างที่สำคัญของการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจภายในกลุ่มกิจการ

ขั้นตอนในการจัดท่างบการเงินรวม

18. ในการจัดท่างบการเงินรวม กิจการต้องนำงบการเงินของบริษัทใหญ่และงบการเงินของบริษัทย่อยทั้งหมดมารวมกันเป็นรายบรรทัดโดยการนำรายการที่เหมือนกันมารวมกัน เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย เพื่อให้งบการเงินรวมแสดงให้เห็นถึงข้อมูลทางการเงินของกลุ่มกิจการเสมือนว่าเป็นหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียวนั้น กิจการต้องปฏิบัติตามขั้นตอนทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 18.1 ตัดมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยแต่ละแห่งที่บริษัทใหญ่ถืออยู่พร้อมกับตัดส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของของบริษัทย่อยที่มีอยู่ในบริษัทย่อยนั้น ๆ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับค่าความนิยมที่อาจเป็นผลตามมา)
 - 18.2 ระบุกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินรวมที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในรอบระยะเวลารายงานนั้น
 - 18.3 ระบุสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในงบการเงินรวม โดยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในสินทรัพย์สุทธิประกอบด้วยรายการต่อไปนี้

- 18.3.1 จำนวนที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ ซึ่งคำนวณตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และ
- 18.3.2 ส่วนแบ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในการเปลี่ยนแปลงของ ส่วนของเจ้าของนับตั้งแต่วันที่มีการรวมธุรกิจ
19. ในกรณีที่กิจการมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ กิจการต้องปันส่วนรายการกำไรหรือขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้นไปยังบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ตามเกณฑ์ของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องสะท้อนผลกระทบ จากความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้
20. กิจการต้องตัดยอดคงเหลือ รายการบัญชี รวมถึงรายได้และค่าใช้จ่ายระหว่างกันของกิจการ ที่อยู่ในกลุ่มทั้งจำนวน
21. ยอดคงเหลือและรายการบัญชีระหว่างกิจการในกลุ่ม รวมทั้งรายได้ ค่าใช้จ่ายและเงินปันผล ต้องมีการตัดรายการระหว่างกันเต็มจำนวน นอกจากนี้ กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการ ระหว่างกิจการในกลุ่มที่รับรู้ในสินทรัพย์ เช่น สินค้าคงเหลือและสินทรัพย์ถาวรต้องมีการ ตัดรายการระหว่างกันเต็มจำนวนเช่นกัน ผลขาดทุนระหว่างกิจการในกลุ่มอาจชี้ให้เห็นถึง การด้อยค่าซึ่งต้องรับรู้ในงบการเงินรวม กิจการต้องนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ มาใช้กับผลแตกต่างชั่วคราว ซึ่งเป็นผลมาจากการตัดรายการกำไรและขาดทุน จากรายการระหว่างกิจการในกลุ่ม
22. งบการเงินของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมนั้นต้องมีวันที่ ในงบการเงินวันเดียวกัน หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทใหญ่และบริษัทย่อย แตกต่างกัน บริษัทย่อยจะต้องจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมเพื่อให้งบการเงินนั้นมามีวันที่เดียวกัน กับงบการเงินของบริษัทใหญ่เพื่อประโยชน์ในการจัดทำงบการเงินรวม เว้นแต่จะไม่สามารถ กระทำได้ในทางปฏิบัติ
23. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 22 หากงบการเงินของบริษัทย่อยที่นำมาจัดทำ งบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ กิจการ ต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการบัญชีหรือเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่าง วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทย่อยกับของบริษัทใหญ่ อย่างไรก็ตาม งบการเงิน ของบริษัทย่อยและบริษัทใหญ่ที่นำมาจัดทำงบการเงินรวมอาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานแตกต่างกันได้ไม่เกินกว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาของงวดการรายงาน และความแตกต่างของวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดบัญชี
24. งบการเงินรวมต้องจัดทำโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกัน และเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

25. หากกิจการใดกิจการหนึ่งในกลุ่มกิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน กิจการที่อยู่ในกลุ่มนั้นต้องปรับปรุงงบการเงินของตนโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับบริษัทใหญ่เพื่อการจัดทำงบการเงินรวม
26. บริษัทใหญ่ต้องรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยในงบการเงินรวมนับตั้งแต่วันที่บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งบริษัทย่อยตามคำนิยามในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยนั้นต้องมาจากมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่บริษัทใหญ่รับรู้ในงบการเงินรวม ณ วันที่ซื้อบริษัทย่อย ตัวอย่างเช่น ค่าเสื่อมราคาที่ได้รับในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ภายหลังจากวันที่ได้บริษัทย่อยมานั้นต้องคำนวณขึ้นจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องที่ต้องมีการตัดค่าเสื่อมราคาซึ่งถูกรับรู้ในงบการเงินรวม ณ วันที่ซื้อ เป็นต้น รายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัทย่อยจะถูกรวมในงบการเงินรวมจนถึงวันที่บริษัทใหญ่สิ้นสุดการควบคุมบริษัทย่อยนั้น
27. กิจการต้องแสดงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในงบแสดงฐานะการเงินรวมภายใต้ ส่วนของเจ้าของ โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากจากส่วนที่เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่
28. กิจการต้องปันส่วนกำไรหรือขาดทุน และแต่ละส่วนประกอบในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ไปยังส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมต้องถูกปันส่วนไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าการปันส่วนจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบก็ตาม
29. หากบริษัทย่อยมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและจัดประเภท รายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของเจ้าของ บริษัทใหญ่ต้องคำนวณส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทย่อยหลังจากหักเงินปันผลของหุ้นดังกล่าวแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่
30. การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยโดยที่ไม่ได้ทำให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุม บริษัทใหญ่ต้องบันทึกรายการดังกล่าวเป็นรายการในส่วน of เจ้าของ (คือ รายการกับเจ้าของในฐานะผู้เป็นเจ้าของ)
31. ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมให้สะท้อนการเปลี่ยนแปลงในส่วนได้เสียในบริษัทย่อย กิจการต้องรับรู้ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ถูกปรับปรุงและมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายหรือได้รับโดยตรงในส่วน of เจ้าของ โดยถือเป็นส่วน of เจ้าของของบริษัทใหญ่

การสูญเสียอำนาจการควบคุม

32. บริษัทใหญ่อาจสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อยได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับการถือครองหุ้นในกิจการดังกล่าวหรือไม่ เช่น ในกรณีที่บริษัทย่อยอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา
33. บริษัทใหญ่อาจสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย โดยข้อตกลงหรือรายการตั้งแต่สองรายการขึ้นไป อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ชี้ให้เห็นว่าข้อตกลงหลายรายการควรถูกบันทึกบัญชีเสมือนหนึ่งว่าเป็นรายการเดียวกัน ในการพิจารณาว่าควรบันทึกบัญชีสำหรับข้อตกลงต่าง ๆ เสมือนหนึ่งว่าเป็นรายการเดียวกันหรือไม่นั้น บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาข้อกำหนดและเงื่อนไขต่าง ๆ ในการตกลงทั้งหมด และผลกระทบในเชิงเศรษฐกิจของข้อตกลงนั้น สถานการณ์ดังต่อไปนี้ อย่างไรก็ตามหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกันเป็นข้อบ่งชี้ว่าบริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีสำหรับข้อตกลงหลายรายการนั้น เสมือนหนึ่งว่าเป็นรายการเดียวกัน
- 33.1 มีการเข้าทำข้อตกลงหลายรายการในเวลาเดียวกัน หรือพิจารณาพร้อมกัน
- 33.2 ข้อตกลงหลายรายการก่อให้เกิดรายการค้าเพียงหนึ่งรายการซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อให้บรรลุผลทางการค้าโดยรวม
- 33.3 การเกิดขึ้นของข้อตกลงหนึ่งขึ้นอยู่กับเกิดขึ้นของข้อตกลงอย่างน้อยอีกหนึ่งรายการ
- 33.4 การพิจารณาข้อตกลงอย่างใดอย่างหนึ่งแยกต่างหากจะไม่มีผลในทางเศรษฐกิจ แต่จะมีความสมเหตุสมผลในทางเศรษฐกิจก็ต่อเมื่อมีการพิจารณาร่วมกันกับข้อตกลงอื่น ๆ ตัวอย่างเช่นรายการจำหน่ายหุ้นในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดและได้รับการชดเชยด้วยรายการจำหน่ายหุ้นในภายหลังในราคาที่สูงกว่าราคาตลาด
34. เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้อง
- 34.1 ตัดรายการบัญชีสินทรัพย์ (รวมทั้งค่าความนิยม) และหนี้สินของบริษัทย่อยออกจากบัญชีด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม
- 34.2 ตัดรายการบัญชีมูลค่าตามบัญชีของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมบริษัทย่อยเดิมออกจากบัญชี ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม (รวมทั้งส่วนต่าง ๆ ในกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น ที่เป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยเดิม)
- 34.3 รับรู้
- 34.3.1 มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับ (ถ้ามี) จากรายการ เหตุการณ์ หรือสถานการณ์ที่ทำให้สูญเสียอำนาจการควบคุม และ
- 34.3.2 การออกหุ้นให้แก่ผู้ถือหุ้น ถ้ารายการที่ทำให้สูญเสียอำนาจการควบคุมมีความเกี่ยวข้องกับการออกหุ้นของบริษัทย่อยให้แก่เจ้าของในฐานะผู้เป็นเจ้าของ

- 34.4 รับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมที่ยังคงเหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม
- 34.5 จัดประเภทบัญชีตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 35 ไปเป็นกำไรหรือขาดทุน หรือโอนรายการโดยตรงไปยังกำไรสะสม หากเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น
- 34.6 รับรู้ผลแตกต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่
35. ถ้าบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจในการควบคุมบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่เกี่ยวข้องกับบริษัทย่อยนั้น ๆ เสมือนว่าบริษัทใหญ่ได้ขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป หากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้นใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทย่อยมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเพื่อขายและบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อยดังกล่าว บริษัทใหญ่ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุน ในสถานการณ์คล้ายคลึงกัน หากส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกโอนโดยตรงไปยังกำไรสะสมเมื่อมีการจำหน่ายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง กรณีนี้ ให้บริษัทใหญ่โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวโดยตรงไปยังกำไรสะสมเมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย
36. เมื่อบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย เงินลงทุนใด ๆ ในบริษัทย่อยดังกล่าวที่เหลืออยู่และจำนวนหนี้สินระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยที่คงเหลืออยู่ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นนับตั้งแต่วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุม
37. มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนใด ๆ ที่เหลืออยู่ในบริษัทย่อย ณ วันที่สูญเสียอำนาจการควบคุมนั้น ให้ถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือถือเป็นราคาทุนเริ่มแรกของเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการ

38. เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการ ต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

38.1 ราคาทุน

38.2 วิธีปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

กิจการต้องใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีเดียวกันสำหรับเงินลงทุนแต่ละประเภท เงินลงทุนที่บันทึกด้วยวิธีราคาทุนให้ปฏิบัติตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก เมื่อเงินลงทุนนั้นถูกจัดประเภท เป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายหรือถูกรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก อย่างไรก็ตามในสถานการณ์เดียวกันนี้การวัดมูลค่าของเงินลงทุนที่บันทึกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ต้องมีการปรับปรุง

38ก. กิจการต้องรับรู้เงินปันผลจากบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม ในกำไรหรือขาดทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการ เมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลดังกล่าว

38ข. เมื่อบริษัทใหญ่มีการจัดโครงสร้างของกลุ่มบริษัทใหม่โดยการตั้งกิจการใหม่ขึ้นมาเป็นบริษัทใหญ่ ซึ่งเป็นไปข้อกำหนดทุกข้อดังต่อไปนี้

38ข.1 บริษัทใหญ่ที่ตั้งขึ้นมาใหม่ได้รับอำนาจการควบคุมจากบริษัทใหญ่เดิมโดยการออกตราสารทุนเพื่อแลกเปลี่ยนกับตราสารทุนที่มีอยู่ของบริษัทใหญ่เดิม

38ข.2 สินทรัพย์และหนี้สินของกลุ่มบริษัทใหม่ เป็นรายการเดียวกันกับของกลุ่มบริษัทเดิม ทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้าง

38ข.3 เจ้าของในบริษัทใหญ่เดิมก่อนปรับโครงสร้างมีส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของกลุ่มบริษัทเดิมและกลุ่มบริษัทใหม่เหมือนเดิมทั้งก่อนและหลังการปรับโครงสร้างดังกล่าว

และบริษัทใหญ่ที่ตั้งขึ้นมาใหม่บันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทใหญ่เดิมตามย่อหน้าที่ 38.1 ในงบการเงินเฉพาะกิจการของตน บริษัทใหญ่ที่ตั้งขึ้นมาใหม่ต้องวัดราคาทุนของเงินลงทุนที่ถืออยู่ในบริษัทใหญ่เดิมด้วยสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของรายการในส่วนของเจ้าของที่แสดงอยู่ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่เดิม ณ วันที่มีการปรับโครงสร้าง

38ค. ในสถานการณ์คล้ายคลึงกัน กิจการที่ไม่ใช่บริษัทใหญ่อาจจัดตั้งกิจการใหม่ขึ้นมาเพื่อเป็นบริษัทใหญ่และเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้า 38ข. การปรับโครงสร้างเช่นนี้กิจการต้องนำข้อกำหนดในย่อหน้า 38ข. มาใช้เช่นกัน โดยในกรณีนี้ การกล่าวถึง “บริษัทใหญ่เดิม” และ “กลุ่มบริษัทเดิม” ให้แทนด้วย “กิจการเดิม”

39. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ ซึ่งกิจการที่มีการนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 และย่อหน้าที่ 40-43 ทั้งนี้ กิจการต้องจัด

ให้มีงบการเงินรวมเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ด้วย เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10

40. เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งกิจการได้บันทึกบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในงบการเงินรวม ต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกันในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุน

การเปิดเผยข้อมูล

41. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงินรวม
- 41.1 ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่มีอำนาจในการออกเสียงในบริษัทย่อยนั้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่น
 - 41.2 เหตุผลที่กิจการไม่มีอำนาจในการควบคุมกิจการอื่นทั้งที่กิจการมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้นในกิจการนั้นไม่ว่าจะเป็นทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านกิจการหรือบริษัทย่อยอื่นเกินกว่ากึ่งหนึ่ง
 - 41.3 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของงบการเงินของบริษัทย่อย เมื่องบการเงินของบริษัทย่อยซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินรวมมีวันที่ในงบการเงินแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของบริษัทใหญ่ รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรืองวดบัญชีที่แตกต่างกัน
 - 41.4 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดใด ๆ ที่มีนัยสำคัญ (เช่น ผลจากข้อตกลงการกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย) ต่อความสามารถของบริษัทย่อยในการโอนเงินทุนให้แก่บริษัทใหญ่ ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของเงินปันผลหรือการจ่ายเงินกู้ยืมหรือเงินตรงจ่ายล่วงหน้า
 - 41.5 ตารางแสดงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่ที่ไม่ได้ส่งผลให้บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจควบคุมที่มีต่อส่วนได้เสียที่เป็นของเจ้าของบริษัทใหญ่
 - 41.6 ถ้าบริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้ตามย่อหน้า 34 (ถ้ามี) และ
 - 41.6.1 ผลกำไรหรือขาดทุนส่วนที่เกิดจากการรับรู้มูลค่าเงินลงทุนที่ยังเหลืออยู่ในบริษัทย่อยเดิมด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สูญเสียอำนาจในการควบคุม และ
 - 41.6.2 เปิดเผยว่าผลกำไรหรือผลขาดทุนนั้นถูกรับรู้อยู่ในบรรทัดใดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (ถ้าไม่ได้มีการแยกแสดงต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)
42. หากบริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่นำเสนองบการเงินรวมตามเงื่อนไขที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 บริษัทใหญ่ต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้ในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่

- 42.1 ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่นำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ ข้อเท็จจริงที่บริษัทใหญ่เลือกที่จะไม่จัดทำงบการเงินรวมเนื่องจากเข้าเงื่อนไขข้อยกเว้นที่กำหนด ชื่อบริษัทและประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานประกอบการของบริษัทที่มีการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ รวมทั้งที่อยู่บุคคลภายนอกสามารถติดต่อของงบการเงินรวมดังกล่าวได้
- 42.2 รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ถูกลงทุนดังกล่าว ประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
- 42.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนที่แสดงรายละเอียดตามย่อหน้าที่ 42.2
43. หากบริษัทใหญ่ (นอกเหนือจากบริษัทใหญ่ตามย่อหน้าที่ 42) ผู้ร่วมคำที่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือผู้ลงทุนในบริษัทร่วม ได้จัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการงบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 43.1 ข้อเท็จจริงที่งบการเงินที่นำเสนอเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งเหตุผลในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการดังกล่าวหากกฎหมายไม่บังคับ
- 43.2 รายละเอียดของเงินลงทุนในบริษัทย่อย เงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่สำคัญ รวมทั้งรายชื่อของกิจการที่ถูกลงทุนและประเทศที่จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือสถานที่ประกอบการ สัดส่วนของความเป็นเจ้าของ และสัดส่วนของอำนาจในการออกเสียงในกรณีที่ต่างจากสัดส่วนของความเป็นเจ้าของ
- 43.3 คำอธิบายวิธีการทางบัญชีที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนที่แสดงรายละเอียดตามย่อหน้าที่ 43.2

นอกจากนี้ กิจการต้องระบุว่างบการเงินได้จัดทำตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 9 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หรือจัดทำตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมคำที่เกี่ยวข้อง

วันถือปฏิบัติและการถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

44. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

45. กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานนี้โดยต้องปรับปรุงย้อนหลัง ยกเว้นในเรื่องดังต่อไปนี้
- 45.1 ย่อหน้าที่ 28 กำหนดให้ปันส่วนกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นใหญ่ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมียอดคงเหลือติดลบ กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของรายงานงวดก่อนวันที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 45.2 ย่อหน้าที่ 30 และ 31 กำหนดเรื่องการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยภายหลังการได้มาซึ่งอำนาจการควบคุม ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 30 และ 31 ไม่ต้องถือปฏิบัติสำหรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 45.3 ย่อหน้าที่ 34 ถึง 37 กำหนดเรื่องการสูญเสียอำนาจการควบคุมในบริษัทย่อย กิจการต้องไม่ปรับปรุงย้อนหลังมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทย่อยเดิมที่กิจการสูญเสียอำนาจการควบคุมไปก่อนวันที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และกิจการต้องไม่คำนวณผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการสูญเสียอำนาจการควบคุมนั้นใหม่ สำหรับการสูญเสียอำนาจการควบคุมที่เกิดขึ้นก่อนวันที่กิจการจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 45ก (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)
- 45ข มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ยกเลิกคำนิยามของวิธีราคาทุนในย่อหน้าที่ 4 และเพิ่มย่อหน้าที่ 38ก กิจการต้องปฏิบัติตามการแก้ไขนี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 หากกิจการปฏิบัติตามการแก้ไขนี้โดยการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ในเวลาเดียวกัน
- 45ค มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าเหล่านี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ ซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการสามารถปฏิบัติตามย่อหน้าเหล่านี้ก่อนปีที่มีมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ได้โดยการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ นอกจากนั้น กิจการอาจเลือกที่จะปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค ย้อนหลังสำหรับการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ที่เกิดขึ้นก่อนและอยู่ภายใต้ขอบเขตของย่อหน้าเหล่านี้ อย่างไรก็ตาม หากกิจการปรับย้อนหลังสำหรับการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ครั้งใดครั้งหนึ่งตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค แล้ว กิจการต้องปรับย้อนหลังการจัดโครงสร้างกลุ่มบริษัทใหม่ในครั้งต่อมาตามที่กำหนดในย่อหน้าเหล่านี้

ด้วยเช่นกัน หากกิจการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 38ข และย่อหน้าที่ 38ค โดยการปฏิบัติตาม
มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

46. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง
งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

แนวทางปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27(ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับที่ 28(ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

แนวทางปฏิบัตินี้ใช้ประกอบแต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 ฉบับที่ 28 และฉบับที่ 31

การพิจารณาสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

บทนำ

1. ย่อหน้าที่ 14 15 และ 19 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 8 และ 9 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม กำหนดให้กิจการต้องพิจารณาถึงความมีอยู่และผลกระทบของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ทั้งหมดที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพในปัจจุบัน กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ เนื่องจากคำนิยามของการควบคุมร่วมในย่อหน้า 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ขึ้นอยู่กับคำนิยามของการควบคุมและเกี่ยวข้องกับการใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ดังนั้นแนวทางปฏิบัตินี้เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ด้วย

แนวทางปฏิบัติ

2. ย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ให้นิยามการควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่างๆ ของกิจการนั้น ส่วนย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ให้นิยาม อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หมายถึงอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว ส่วนย่อหน้าที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ให้นิยามการควบคุมร่วม หมายถึง การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตั้งใจไว้ในสัญญาจากนิยามดังกล่าวเหล่านี้ คำว่าอำนาจ หมายถึงความสามารถในการทำหรือการส่งผลให้เกิดบางสิ่งบางอย่างขึ้น ด้วยเหตุนี้กิจการมีการควบคุม การควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเมื่อกิจการมีความสามารถในปัจจุบันที่จะใช้อำนาจนั้นโดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าได้มีการใช้ความสามารถนั้นอย่างชัดเจนหรือยังไม่ได้ใช้ความสามารถนั้นก็ตาม สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

ที่กิจการมีอยู่และสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้นั้นเองทำให้กิจการมีความสามารถดังกล่าว
ความสามารถในการใช้สิทธิถือว่าไม่มีอยู่หากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นั้นไม่มีเนื้อหา
ทางเศรษฐกิจ อาทิ ราคาที่ใช้สิทธิกำหนดไว้ในระดับที่การใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพจะไม่เกิดขึ้น
ดังนั้น การพิจารณาสหสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้จะกระทำเมื่อโดยเนื้อหาทำให้กิจการ
มีความสามารถที่จะใช้อำนาจนั้น

3. การควบคุม และมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเกิดขึ้นได้ในสถานการณ์ที่อธิบายตามย่อหน้าที่ 13
ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะ
กิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง
เงินลงทุนในบริษัทร่วม ตามลำดับ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาสหสิทธิการออกเสียงที่เกี่ยวข้อง มาตรฐาน
การบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ขึ้นกับมาตรฐานการบัญชี
ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง
เงินลงทุนในบริษัทร่วม ดังนั้น สิ่งที่จะกล่าวต่อไปนี้จะใช้กับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31
(ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้าด้วย อย่างไรก็ตาม ให้ตระหนักว่าการควบคุมร่วม
เกี่ยวข้องกับการควบคุมตามที่ตกลงไว้ในสัญญาและเงื่อนไขในสัญญาถือเป็นตัวกำหนดที่สำคัญ
ในการพิจารณา สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้อย่างเช่น สิทธิการซื้อหุ้น และตราสารหนี้ที่แปลง
สภาพได้ ทำให้อำนาจของกิจการเปลี่ยนแปลงไปเหนือกิจการอื่นถ้าหากได้มีการใช้สิทธิหรือแปลง
สภาพและสัดส่วนการถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงเปลี่ยนไป ผลที่ตามมาทำให้การพิจารณา
การมีอำนาจในการควบคุม (คำนิยามของการที่กิจการหนึ่งเพียงกิจการเดียวจะสามารถมีอำนาจ
ควบคุมในอีกกิจการหนึ่งได้) หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ จะกำหนดได้หลังจากทำการประเมิน
ปัจจัยต่าง ๆ ทั้งหมดตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง
2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐาน
การบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม รวมทั้งการพิจารณาการมีอยู่
และผลของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ นอกจากนี้กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและ
กรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมดที่มีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ยกเว้นข้อพิจารณา
ในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิ หรือ
การแปลงสภาพสิทธิดังกล่าว ความตั้งใจของผู้บริหารไม่มีผลกระทบต่อความมีอยู่ของอำนาจ
และความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพประเมินได้ยาก
4. ในตอนแรกกิจการอาจสรุปว่ากิจการควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหลังจากพิจารณาสิทธิ
ในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม
กิจการอาจไม่สามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหากพิจารณาสหสิทธิในการออกเสียง
ที่เป็นไปได้ที่กิจการรายอื่นสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน ดังนั้นกิจการต้องคำนึง
ถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นของกิจการเองหรือของกิจการอื่น ที่สามารถ
ใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้ในปัจจุบัน เพื่อกำหนดว่ากิจการมีอำนาจในการควบคุมหรือมีอิทธิพล
อย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการอื่นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น สิทธิในการซื้อหุ้นทั้งหมดที่ถือโดยกิจการหรือ
กิจการอื่น นอกจากนี้คำนิยามในย่อหน้าที่ 4 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง

2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ อนุญาตให้มีเพียงกิจการเดียวเท่านั้นที่มีอำนาจในการควบคุม ดังนั้น เมื่อมีกิจการสองกิจการหรือมากกว่าขึ้นไปต่างมีสิทธิในการออกเสียงที่มีนัยสำคัญทั้งสิทธิในการออกเสียงจริงหรือสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ให้กิจการทำการประเมินใหม่ถึงปัจจัยตามย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ เพื่อระบุให้ชัดเจนลงไปว่ากิจการใดมีอำนาจควบคุม

5. การกำหนดสัดส่วนที่ปันให้บริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในการจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และสัดส่วนที่ปันให้กิจการที่บันทึกเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม นั้นให้ประเมินจากส่วนได้เสียในสัดส่วนการเป็นเจ้าของของปัจจุบันเท่านั้น การกำหนดสัดส่วนนี้ให้คำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และตราสารอนุพันธ์อื่นที่โดยเนื้อหาในที่สุดเมื่อมีการใช้สิทธิทำให้กิจการในปัจจุบันสามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของ
6. ในบางสถานการณ์กิจการได้ความเป็นเจ้าของในปัจจุบันมาจากรายการที่ทำให้กิจการเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับความเป็นเจ้าของ ในสถานการณ์ดังกล่าวสัดส่วนที่ใช้ในการปันส่วนให้คำนึงถึงการใช้สิทธิในท้ายสุดของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้หรือตราสารอนุพันธ์อื่นที่โดยเนื้อหาทำให้กิจการสามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในปัจจุบัน
7. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ครอบคลุมถึงส่วนได้เสียในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการร่วมค้าที่มีการจัดทำงบการเงินรวม บันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย และจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า ตามลำดับ เมื่อเครื่องมือทางการเงินซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่โดยเนื้อหาทำให้สามารถเข้าถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของได้ในปัจจุบัน และเงินลงทุนถูกบันทึกโดยปฏิบัติตามวิธีการบัญชีวิธีใดวิธีหนึ่งดังกล่าว ให้ถือว่าเครื่องมือทางการเงินนั้นไม่ขึ้นกับข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกเหนือจากกรณีดังกล่าวตราสารการเงินซึ่งมีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ให้ปฏิบัติตามเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ตัวอย่าง

8. ในตัวอย่าง 5 ตัวอย่างต่อไปนี้ ตัวอย่างแต่ละตัวอย่างแสดงแง่มุมหนึ่งของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ซึ่งกิจการต้องพิจารณาทุกแง่มุมที่เกี่ยวข้องในการนำมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552)

เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม และฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ไปปรับใช้ การมีอำนาจในการควบคุม การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ และการควบคุมร่วม จะถูกกำหนดขึ้นหลังจากประเมินปัจจัยต่าง ๆ ที่อธิบายในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ลงทุนในบริษัทร่วม และฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างทั้งหมดต่อไปนี้สันนิษฐานว่าปัจจัยอื่น ๆ ไม่มีผลกระทบต่อข้อกำหนดการมีอำนาจควบคุม การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ และการควบคุมร่วมแม้ว่าปัจจัยเหล่านั้นอาจมีผลกระทบต่อ เมื่อมีการประเมินก็ตาม

ตัวอย่างที่ 1 ลิทธิซื้อหุ้นที่มีลักษณะไม่เกิดประโยชน์เมื่อใช้สิทธิ (out of money)

กิจการ ก และ ข ถือครองหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นในกิจการ ค ร้อยละ 80 และร้อยละ 20 ตามลำดับ ต่อมากิจการ ก ขายส่วนได้เสียครึ่งหนึ่งไปให้กิจการ ง และ ซื้อสิทธิซื้อหุ้นจาก กิจการ ง ซึ่งสามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในราคาสูงกว่าราคาตลาดเมื่อมีการออกและหากมีการใช้สิทธิ จะทำให้กิจการ ก ได้รับหุ้นสามัญและสิทธิออกเสียงเต็มที่ร้อยละ 80 ถึงแม้ว่าสิทธิซื้อหุ้นนี้มีลักษณะ ไม่เกิดประโยชน์เมื่อใช้สิทธิ แต่สามารถใช้สิทธิได้ในปัจจุบันและทำให้กิจการ ก มีอำนาจต่อไป ในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการ ค เนื่องจากกิจการ ก สามารถใช้สิทธิได้ทันที ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการต้องนำมา พิจารณาและสรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ค

ตัวอย่างที่ 2 ความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ

กิจการ ก ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นในกิจการ ง คิดเป็น ร้อยละ 40 30 และ 30 ตามลำดับ กิจการ ก ยังมีสิทธิซื้อหุ้นที่สามารถใช้สิทธิเมื่อใดก็ได้ในมูลค่ายุติธรรม ของหุ้นสามัญที่รองรับและเมื่อใช้สิทธิทำให้กิจการ ก มีอำนาจในการออกเสียงเพิ่มขึ้นร้อยละ 20 และ ส่งผลให้กิจการ ข และกิจการ ค มีอำนาจในการออกเสียงลดลงเหลือฝ่ายละร้อยละ 20 ถ้าหากมีการ ใช้สิทธิซื้อหุ้นจะทำให้กิจการ ก ควบคุมอำนาจในการออกเสียงเกินกึ่งหนึ่ง ความมีอยู่ของสิทธิในการ ออกเสียงที่เป็นไปได้ และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาและสรุปได้ว่า กิจการ ก ควบคุมกิจการ ง

ตัวอย่างที่ 3 สิทธิอื่นที่อาจทำให้อำนาจในการออกเสียงของกิจการหนึ่งเพิ่มขึ้นหรือทำให้อำนาจในการออก เสียงของอีกกิจการหนึ่งลดลง

กิจการ ก ข และ ค ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นกิจการ ง คิดเป็นร้อยละ 25 35 และ 40 ตามลำดับ กิจการ ข และ ค ยังมีใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญตามราคาที่กำหนด

ได้ทุกเมื่อและทำให้มีสิทธิในการออกเสียงเพิ่ม ส่วนกิจการ ก มีสิทธิซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิที่สามารถซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นเหล่านี้ในมูลค่าจำนวนหนึ่งเมื่อใดก็ได้ ถ้าหากมีการใช้สิทธิซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิจะทำให้กิจการ ก มีสัดส่วนการถือหุ้นเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 51 และมีผลทำให้มีสิทธิในการออกเสียงเพิ่มตามไปด้วย (ในการนี้ส่วนได้เสียของกิจการ ข ใน ง ลดลงเหลือร้อยละ 23 และส่วนได้เสียของกิจการ ค ใน ง ลดลงเหลือร้อยละ 26)

ถึงแม้กิจการ ก ไม่ได้เป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญ แต่ให้นำมารวมพิจารณาด้วยเนื่องจากกิจการ ข และ ค สามารถใช้สิทธิดังกล่าว โดยทั่วไปหากต้องมีการกระทำใด ๆ (เช่น การซื้อหรือการใช้สิทธิอื่น) ก่อนที่กิจการจะเป็นเจ้าของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ จะถือว่ากิจการไม่ได้มีสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ อย่างไรก็ตามโดยเนื้อหาแล้วใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญพิจารณาว่าถือโดยกิจการ ก เนื่องจากเงื่อนไขของสิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิ กำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจในสถานะของกิจการ ก สิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิและใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญรวมกันทำให้กิจการ ก มีอำนาจที่จะกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของกิจการ ง เนื่องจากกิจการ ก สามารถใช้สิทธิตามสิทธิการซื้อใบสำคัญแสดงสิทธิและตามใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่องงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาด้วยและสรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ง ไม่ใช่กิจการ ข หรือ ค

ตัวอย่างที่ 4 เจตนาของผู้บริหาร

กิจการ ก ข และ ค ต่างเป็นเจ้าของหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวนร้อยละ 33.33 ในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นในกิจการ ง ทั้งสามกิจการต่างมีสิทธิในการส่งตัวแทนสองคนไปเป็นกรรมการในคณะกรรมการบริหารของกิจการ ง นอกจากนั้นกิจการ ก ยังมีสิทธิซื้อหุ้นที่สามารถใช้สิทธิในราคาที่กำหนดไว้ได้ทุกเมื่อและถ้าหากใช้สิทธินี้จะทำให้กิจการ ก มีสิทธิออกเสียงทั้งหมดในกิจการ ง ฝ่ายบริหารของกิจการ ก ไม่ได้มีความตั้งใจที่จะใช้สิทธิตามสิทธิซื้อหุ้นถึงแม้จะเป็นในกรณีที่กิจการ ข และกิจการ ค ไม่ได้ออกไปในทางองเดียวกับกิจการ ก ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และย่อหน้าที่ 6 และ 7 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ต้องนำมาพิจารณาและทำให้สรุปได้ว่ากิจการ ก ควบคุมกิจการ ง เจตนาของผู้บริหารกิจการ ก ไม่มีอิทธิพลต่อการประเมินการควบคุม

ตัวอย่างที่ 5 ความสามารถทางการเงิน

กิจการ ก และ ข ถือหุ้นสามัญที่มีสิทธิออกเสียงจำนวนร้อยละ 55 และ 45 ในที่ประชุมสามัญผู้ถือหุ้นของกิจการ ค ตามลำดับ นอกจากนี้กิจการ ข ยังมีตราสารหนี้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญจำนวนหนึ่งในกิจการ ค ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับสินทรัพย์สุทธิของกิจการ ข โดยแปลงได้ทุกเมื่อและเมื่อแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญแล้วทำให้กิจการ ข ต้องกู้ยืมเงินเพิ่มเติมเพื่อ

จ่ายชำระเงิน ถ้าหากมีการแปลงสภาพตราสารหนี้นี้จะทำให้กิจการ ข ถือหุ้นรวมร้อยละ 70 ในกิจการ ค และสัดส่วนการถือหุ้นของกิจการ ก ในกิจการ ค ลดลงเหลือร้อยละ 30

ถึงแม้ตราสารหนี้สามารถแปลงสภาพได้ในราคาสูง คุณลักษณะของการที่สามารถแปลงได้ในปัจจุบัน ต่างหากที่ทำให้กิจการ ข มีอำนาจที่จะกำหนดนโยบายการดำเนินงานและการเงินของกิจการ ค ความมีอยู่ของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้และปัจจัยอื่นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ เป็นข้อพิจารณาที่ทำให้กำหนดได้ว่ากิจการ ข ควบคุมกิจการ ค ไม่ใช่กิจการ ก ความสามารถทางการเงินของกิจการ ข ในการจ่ายชำระเงินเพื่อแปลงสภาพไม่มีอิทธิพลต่อการประเมินการควบคุม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

เงินลงทุนในบริษัทร่วม

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม พ.ศ.2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 28 Investments in Associates (Bound Volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1- บทนำ 15
ขอบเขต	1
คำนิยาม	2-12
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	6-10
วิธีส่วนได้เสีย	11-12
การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ	13-34
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	31-34
งบการเงินเฉพาะกิจการ	35-36
การเปิดเผยข้อมูล	37-40
วันถือปฏิบัติ	41-41ค
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	42-43

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 43 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28

บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นการดำเนินงานภายใต้โครงการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

บทนำ 3. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ดำเนินการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม โดยมีวัตถุประสงค์หลักในการกำหนดวิธีการบันทึกบัญชีตามวิธีส่วนได้เสีย และวิธีการบัญชีสำหรับสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท โดยไม่ได้มีการพิจารณาทบทวนแนวคิดพื้นฐานของการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่บันทึกตามวิธีส่วนได้เสียตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เดิมแต่อย่างใด

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เดิม สรุปได้ดังนี้

ขอบเขต

บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งถือโดยกิจการร่วมลงทุน (a venture capital organization) กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เมื่อผู้ลงทุนจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและถือปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรมซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

- บทนำ 6. นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งคล้ายคลึงกับข้อยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม ข้อยกเว้นนี้รวมถึงกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ (ย่อหน้าที่ 13.2) และกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งแม้มิใช่บริษัทใหญ่ ก็สามารถพิจารณาเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับกรณีของบริษัทใหญ่ (ย่อหน้าที่ 13.3)

อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

- บทนำ 7. ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ณ ปัจจุบันที่กิจการถืออยู่ และผลกระทบจากการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิ

วิธีส่วนได้เสีย

- บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญโดยวิธีส่วนได้เสียไม่ว่าผู้ลงทุนนั้นจะมีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและมีการจัดทำงบการเงินรวมด้วยหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุนไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติหากผู้ลงทุนนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการซึ่งจัดทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

ข้อยกเว้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- บทนำ 9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ เมื่อกิจการได้เงินลงทุนในบริษัทร่วมมาและถือไว้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้อมา ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานแสดงว่ากิจการซื้อเงินลงทุนไว้โดยตั้งใจว่าจะจำหน่ายออกไปและฝ่ายบริหารของกิจการอยู่ระหว่างการติดต่อหาผู้ซื้ออย่างจริงจัง นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในอนาคตกาลอันใกล้” ทั้งนี้ หากกิจการไม่สามารถจำหน่ายเงินลงทุนในบริษัทร่วมออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ได้อมาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมนั้น เว้นแต่จะเข้าเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ
- บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ผู้ลงทุนซึ่งยังคงมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วมไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ โดยให้เหตุผลว่าบริษัทร่วมนั้นดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดเป็นระยะเวลานานซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ ทำให้บริษัทร่วม

ด้วยความสามารถในการโอนเงินให้แก่ผู้ลงทุน การยกเลิกการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ จะกระทำได้อีกต่อเมื่อผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนเท่านั้น

การตัดบัญชีกำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากรายการบัญชีกับบริษัทร่วม

บทนำ 11. ผู้ลงทุนต้องตัดบัญชีกำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลจากรายการบัญชีจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (upstream) และรายการบัญชีจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (downstream) เท่าที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมนั้น

งบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีแตกต่างกัน

บทนำ 12. งบการเงินของบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนนำมาใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยวิธีส่วนได้เสีย อาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของผู้ลงทุนได้ โดยช่วงเวลาที่แตกต่างกันนั้นต้องไม่เกินกว่า 3 เดือน

นโยบายการบัญชีที่เหมือนกัน

บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงงบการเงินของบริษัทร่วมอย่างเหมาะสมเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับผู้ลงทุนสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกัน และเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน

การรับรู้ผลขาดทุน

บทนำ 14. ในการรับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนในบริษัทร่วมที่เป็นส่วนของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องพิจารณามูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในส่วนของเจ้าของในบริษัทร่วมและส่วนได้เสียระยะยาวอื่นในบริษัทร่วมที่ผู้ลงทุนถืออยู่

งบการเงินเฉพาะกิจการ

บทนำ 15. ข้อกำหนดในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนนั้นให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ยกเว้นเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งถือโดย

1.1 กิจการร่วมลงทุน (venture capital organisations) หรือ

1.2 กองทุนรวม (mutual fund) หน่วยลงทุน (unit trust) และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน รวมถึงกองทุนประกันภัยซึ่งมีลักษณะของเงินลงทุน (investment-linked insurance funds)

ซึ่งผู้ลงทุนรับรู้เริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค่า และถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เงินลงทุนต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง ทั้งนี้ กิจการที่ถือเงินลงทุนดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 37.6

คำนิยาม

2. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<i>บริษัทร่วม</i>	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วนที่อยู่ภายใต้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญของผู้ลงทุนและไม่ถือเป็นบริษัทย่อยหรือส่วนได้เสียในการร่วมค้า
<i>งบการเงินรวม</i>	หมายถึง	งบการเงินของกลุ่มกิจการที่นำเสนอเสมือนว่าเป็นงบการเงินของหน่วยงานทางเศรษฐกิจหน่วยงานเดียว
<i>การควบคุม</i>	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น
<i>วิธีส่วนได้เสีย</i>	หมายถึง	วิธีการบัญชีซึ่งรับรู้เงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนและปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีสิทธิในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน กำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุนรวมถึงส่วนแบ่งในผลกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุน

<i>การควบคุมร่วม</i>	หมายถึง	การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตั้งไว้ในสัญญา และการควบคุมร่วมดำรงอยู่ต่อเมื่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ทางการเงินและการดำเนินงานของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจต้องได้รับความเห็นชอบเป็นเอกฉันท์จากผู้ร่วมค้าซึ่งมีส่วนร่วมในการควบคุม
<i>งบการเงินเฉพาะกิจการ</i>	หมายถึง	งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุนในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสียทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ถูกลงทุน
<i>อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ</i>	หมายถึง	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมหรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว
<i>บริษัทย่อย</i>	หมายถึง	กิจการซึ่งรวมถึงกิจการที่ไม่ได้ก่อตั้งในรูปบริษัท เช่น ห้างหุ้นส่วนซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการอื่น (บริษัทใหญ่)

3. งบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งไม่ใช่งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียในการร่วมค้าของผู้ร่วมค้า
4. งบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินที่นำเสนอเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม เพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชีเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หรือเพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชีส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าของผู้ร่วมค้าโดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วน กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ
5. กิจการซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ หรือไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามวิธีรวมตามสัดส่วนตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า หรือไม่ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13.3 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อาจนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการเพียงอย่างเดียว

อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

6. หากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ไปลงทุนอย่างน้อยร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ไปลงทุน นอกจากผู้ลงทุนมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าอิทธิพลนั้นไม่เกิดขึ้น ในทางกลับกันหากผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม (เช่น โดยผ่านบริษัทย่อย) ในกิจการที่ถูกลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20 ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญนอกจากจะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนนั้น การที่ผู้ลงทุนรายอื่นถือหุ้นในกิจการที่ถูกลงทุนเป็นจำนวนมากหรือเป็นส่วนใหญ่ไม่ได้หมายความว่าผู้ลงทุนจะไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ถูกลงทุนได้
7. หลักฐานต่อไปนี้ทางใดทางหนึ่งหรือมากกว่าเป็นตัวอย่างที่แสดงว่าผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
 - 7.1 การมีตัวแทนอยู่ในคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารอื่นที่มีอำนาจเทียบเท่าคณะกรรมการบริษัทของกิจการที่ถูกลงทุน
 - 7.2 การมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบาย รวมทั้งมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับเงินปันผลหรือการแบ่งปันส่วนทุนด้วยวิธีอื่น
 - 7.3 มีรายการระหว่างผู้ลงทุนกับกิจการที่ถูกลงทุนอย่างเป็นสาระสำคัญ
 - 7.4 มีการแลกเปลี่ยนเจ้าหน้าที่ระดับผู้บริหาร
 - 7.5 มีการให้ข้อมูลทางเทคนิคที่สำคัญในการดำเนินงาน
8. กิจการอาจเป็นเจ้าของใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้น (share warrants) สิทธิการซื้อหุ้น (share call options) ตราสารหนี้หรือตราสารทุน ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญหรือตราสารอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกันที่มีความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ ซึ่งหากกิจการเลือกใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารดังกล่าวแล้ว กิจการจะมีอำนาจในการออกเสียงต่อนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการอื่นมากขึ้น หรือในทำนองเดียวกันเป็นการลดอำนาจในการออกเสียงดังกล่าวของบุคคลอื่น (เช่น สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้) ในการประเมินว่ากิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงการมีอยู่และผลกระทบจากสิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้ที่กิจการสามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารนั้นในปัจจุบัน รวมถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ซึ่งกิจการอื่นถืออยู่ด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ที่ไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพตราสารได้ในปัจจุบัน ได้แก่ ในกรณีที่ตราสารนั้นยังไม่สามารถใช้สิทธิหรือแปลงสภาพได้จนกว่าจะถึงวันที่กำหนดในอนาคตหรือจนกว่าจะเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่กำหนดไว้ในอนาคต
9. ในการประเมินว่าสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ นำไปสู่การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนหรือไม่นั้น กิจการต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและกรณีแวดล้อมที่มีอยู่ทั้งหมด (รวมถึงเงื่อนไขของการใช้สิทธิในการออกเสียงที่สามารถเป็นไปได้และข้อกำหนดอื่นตามสัญญาไม่ว่าเป็นการพิจารณารายสัญญาหรือทุกสัญญารวมกัน) ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิในการออกเสียงที่สามารถ

เป็นไปได้ ทั้งนี้ยกเว้นข้อพิจารณาในเรื่องความตั้งใจของผู้บริหารและความสามารถทางการเงินของกิจการในการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพตราสาร

10. กิจการสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ถูกลงทุนเมื่อกิจการสูญเสียอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุน การสูญเสียการมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญสามารถเกิดขึ้นได้ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในระดับของการถือครองหุ้นในกิจการที่ไปลงทุนหรือไม่ ตัวอย่างที่อาจเกิดขึ้นได้แก่ กรณีที่บริษัทร่วมอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐบาล ศาล ผู้ดำเนินการตามแผนฟื้นฟู หรือหน่วยงานกำกับดูแล รวมทั้งกรณีที่เกิดจากผลของข้อตกลงตามสัญญา

วิธีส่วนได้เสีย

11. ตามวิธีส่วนได้เสีย ผู้ลงทุนต้องรับรู้รายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงด้วยส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนที่เกิดขึ้นหลังจากวันที่ได้มาซึ่งเงินลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียอยู่ โดยผู้ลงทุนต้องรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของผู้ลงทุน ส่วนทุนหรือเงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ถูกลงทุนต้องนำไปหักจากมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนนั้น นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนไปตามสัดส่วนของ ผู้ลงทุนในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของกิจการที่ถูกลงทุนที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น การเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการตีราคา ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่ และการเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่าทางการเงิน ผู้ลงทุนต้องรับรู้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวตามสัดส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน)
12. ถึงแม้ผู้ลงทุนจะถือครองสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ การพิจารณาส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ถูกลงทุนและส่วนแบ่งในการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เป็นเจ้าของของกิจการที่ไปลงทุนให้พิจารณาตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของที่มีอยู่ในปัจจุบัน โดยไม่ต้องสะท้อนผลกระทบจากความเป็นไปได้ในการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพของสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้

การนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

13. ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมโดยใช้วิธีส่วนได้เสียในทุกกรณี ยกเว้นเมื่อ
 - 13.1 เงินลงทุนดังกล่าวถูกจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
 - 13.2 เป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งอนุญาตให้บริษัทใหญ่ที่มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวม หรือ

- 13.3 เมื่อมีลักษณะตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 13.3.1 ผู้ลงทุนมีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือ บางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียง ได้รับทราบและไม่คัดค้านในการที่ผู้ลงทุนจะไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ
 - 13.3.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของผู้ลงทุนไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขาย นอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
 - 13.3.3 ผู้ลงทุนไม่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการ ให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายตราสารใด ๆ ในตลาดสาธารณะ และ
 - 13.3.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลางของผู้ลงทุนได้ จัดทำงบการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
14. เงินลงทุนตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 13.1 ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
15. หากเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งเดิมเคยจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายไม่เข้าเกณฑ์ตามที่เคยจัดประเภทไว้แล้ว กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติ และปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับช่วงระยะเวลานับตั้งแต่วันที่มีการจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นถือไว้เพื่อขาย
16. (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)
17. เมื่อผู้ลงทุนมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วมถือได้ว่าผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในผลการดำเนินงานของบริษัทร่วมซึ่งสะท้อนอยู่ในรูปของผลตอบแทนจากเงินลงทุน ดังนั้นการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินปันผลที่ได้รับอาจไม่ใช่การวัดมูลค่าผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนได้รับจากเงินลงทุนในบริษัทร่วมอย่างเหมาะสมเนื่องจากเงินปันผลที่ได้รับอาจไม่สัมพันธ์กับผลการดำเนินงานของบริษัทร่วม ให้ผู้ลงทุนบันทึกส่วนได้เสียดังกล่าวโดยขยายขอบเขตของงบการเงินให้รวมส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมนั้นตามส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน ในสถานการณ์ดังกล่าววิธีส่วนได้เสียจัดเป็นวิธีการรายงานที่ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากขึ้นเกี่ยวกับสินทรัพย์สุทธิและกำไรหรือขาดทุนที่เป็นส่วนของผู้ลงทุน
18. ผู้ลงทุนต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนไม่มีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อบริษัทร่วม และบริษัทร่วมนั้นไม่ได้กลายเป็นบริษัทย่อยหรือกิจการร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ผู้ลงทุนต้องนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนดังกล่าว นับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนสูญเสีย

การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ในบริษัทร่วมด้วย
มูลค่ายุติธรรม และต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่าต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน

18.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ และเงินที่ได้รับจากการขายส่วนของเงิน
ลงทุนในบริษัทร่วม และ

18.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันที่สูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

19. เมื่อเงินลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นบริษัทร่วมและถูกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39
เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรม
ของเงินลงทุน ณ วันที่สิ้นสุดการเป็นบริษัทร่วมถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์
ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทาง
การเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

19ก. หากผู้ลงทุนสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับ
ทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเกี่ยวกับบริษัทร่วมนั้น ๆ เสมือนว่าบริษัทร่วม
ได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป หากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้
ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นถูกจัดประเภทใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์และ
หนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของผู้ถือหุ้น
ใหม่ให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อผู้ลงทุนสูญเสียการ
มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วมเช่นกัน ตัวอย่างเช่น หากบริษัทร่วมมีสินทรัพย์ทางการเงิน
ประเภทเพื่อขาย และผู้ลงทุนสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในบริษัทร่วมดังกล่าว ผู้ลงทุน
ต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุน
เบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน แต่ถ้าส่วนได้เสียในบริษัทร่วมนั้นลดลง
โดยที่การลงทุนดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นบริษัทร่วมอยู่ ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือ
ขาดทุนเฉพาะสัดส่วนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน

20. ขั้นตอนส่วนใหญ่ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติคล้ายกับขั้นตอนในการจัดทำงบการเงินรวม
ซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและ
งบการเงินเฉพาะกิจการ นอกจากนี้ กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับขั้นตอนปฏิบัติทางการบัญชี
สำหรับการได้มาซึ่งบริษัทย่อยมาปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมด้วย

21. ในการพิจารณาส่วนแบ่งในบริษัทร่วมของกลุ่มกิจการ ต้องพิจารณาถึงการถือเงินลงทุนทั้งหมด
ในบริษัทร่วม โดยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยของบริษัทใหญ่นั้น โดยไม่คำนึงถึงการถือเงินลงทุน
โดยบริษัทร่วมอื่นหรือกิจการร่วมค้าของกลุ่มกิจการ และในกรณีที่บริษัทร่วมนั้นมีบริษัทย่อย
บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า กำไรหรือขาดทุนและสินทรัพย์สุทธิที่จะใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสีย
มาปฏิบัติ ได้แก่ รายการดังกล่าวซึ่งรับรู้ในงบการเงินของบริษัทร่วม (รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรหรือ
ขาดทุนและสินทรัพย์สุทธิของบริษัทร่วมและกิจการร่วมค้าของบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็น
ของบริษัทร่วมนั้น) หลังจากการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกัน (ดูย่อหน้าที่
26 และ 27)

22. ผู้ลงทุนต้องรับรู้กำไรและขาดทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีทั้งที่เป็นรายการที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม (Downstream) ระหว่างผู้ลงทุน (รวมถึงบริษัทย่อยของผู้ลงทุนที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม) กับบริษัทร่วมในงบการเงินของผู้ลงทุนเฉพาะส่วนได้เสียในบริษัทร่วมซึ่งไม่ใช่ของผู้ลงทุน รายการบัญชีระหว่างกันดังกล่าวเป็นรายการทั้งที่เริ่มจากบริษัทร่วมไปยังผู้ลงทุน ('Upstream' transactions) เช่น รายการขายสินทรัพย์ของบริษัทร่วมให้แก่ผู้ลงทุน และรายการที่เริ่มจากผู้ลงทุนไปยังบริษัทร่วม ('Downstream' transactions) เช่น รายการขายสินทรัพย์ของผู้ลงทุนให้แก่บริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องตัดกำไรและขาดทุนของบริษัทร่วมตามส่วนแบ่งของผู้ลงทุนซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีระหว่างกันดังกล่าวให้หมดไป
23. ผู้ลงทุนต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วมนับตั้งแต่วันที่ผู้ลงทุนถือว่าเงินลงทุนดังกล่าวเป็นบริษัทร่วมของผู้ลงทุน ณ วันที่ได้มาซึ่งเงินลงทุน ผู้ลงทุนต้องรับรู้ผลต่างระหว่างต้นทุนของเงินลงทุนกับมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนี้
- 23.1 ค่าความนิยมที่เกี่ยวกับบริษัทร่วมให้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีเงินลงทุน โดยไม่มีการตัดบัญชีค่าความนิยม
- 23.2 ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ในบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนที่สูงกว่าต้นทุนของเงินลงทุน ให้ถือเป็นรายได้ในการรับรู้ส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนเฉพาะส่วนของผู้ลงทุนในงวดที่มีการลงทุนในบริษัทร่วม
- ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนที่ผู้ลงทุนมีส่วนในบริษัทร่วมหลังจากการลงทุนแรกเริ่มอย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น การปรับปรุงค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพอิงตามมูลค่ายุติธรรมนับตั้งแต่วันที่ได้มาเป็นเกณฑ์ ในทำนองเดียวกันการปรับปรุงส่วนแบ่งกำไรหรือขาดทุนในบริษัทร่วมต้องปรับปรุงสำหรับการด้อยค่าที่บริษัทร่วมรับรู้ด้วย เช่น การด้อยค่าของค่าความนิยมหรือการด้อยค่าในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
24. ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ผู้ลงทุนต้องใช้งบการเงินล่าสุดของบริษัทร่วม หากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของผู้ลงทุนและบริษัทร่วมแตกต่างกัน ให้บริษัทร่วมจัดทำงบการเงินให้มีวันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุนเพื่อการใช้ประโยชน์ของผู้ลงทุน เว้นแต่จะไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
25. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 24 หากงบการเงินของบริษัทร่วมที่นำมาใช้ในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติมีวันที่แตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีนัยสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วมกับวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน อย่างไรก็ตาม งบการเงินของบริษัทร่วมและผู้ลงทุนอาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างกันได้ไม่เกิน

กว่า 3 เดือน ทั้งนี้ ช่วงระยะเวลาของงวดการรายงานและความแตกต่างของวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะต้องเหมือนกันในทุก ๆ งวดที่รายงาน

26. ผู้ลงทุนต้องจัดทำงบการเงินโดยใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกัน
27. หากบริษัทร่วมใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากนโยบายการบัญชีของผู้ลงทุนสำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ในการนำงบการเงินของบริษัทร่วมมาใช้เพื่อปฏิบัติตามวิธีส่วนได้เสียนั้นจะต้องมีการปรับปรุงงบการเงินของบริษัทร่วมให้มึนโยบายการบัญชีเดียวกันกับผู้ลงทุน
28. หากบริษัทร่วมมีหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมที่ถือโดยบุคคลหรือกิจการอื่นนอกจากผู้ลงทุนและจัดประเภทรายการหุ้นบุริมสิทธิเป็นส่วนของเจ้าของ ผู้ลงทุนต้องคำนวณส่วนได้เสียในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมจากยอดคงเหลือหลังหักเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายเงินปันผลนั้นหรือไม่
29. หากส่วนแบ่งขาดทุนของผู้ลงทุนในบริษัทร่วมเท่ากับหรือสูงกว่าส่วนได้เสียในบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องหยุดรับรู้ส่วนแบ่งในขาดทุนที่สูงกว่าส่วนได้เสีย ส่วนได้เสียในบริษัทร่วม หมายถึงมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมตามวิธีส่วนได้เสีย รวมถึงส่วนได้เสียระยะยาวใด ๆ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของผู้ลงทุนในบริษัทร่วม ตัวอย่างเช่น รายการจ่ายชำระหนี้ระหว่างกันซึ่งยังไม่มีแผนที่จะจ่ายชำระ หรือรายการที่ไม่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ ซึ่งโดยเนื้อหาแล้วถือได้ว่าเป็นส่วนขยายของเงินลงทุนในบริษัทร่วมของกิจการ รายการดังกล่าวอาจหมายถึงหุ้นบุริมสิทธิและลูกหนี้ระยะยาว หรือเงินให้กู้ยืมแต่ไม่รวมถึงลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้การค้า หรือลูกหนี้ระยะยาวใด ๆ ที่มีหลักประกันเพียงพอ เช่น เงินกู้ยืมที่มีหลักประกัน ทั้งนี้ ขาดทุนที่รับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียของผู้ลงทุนส่วนที่เกินกว่าเงินลงทุนในหุ้นสามัญให้นำไปหักจากองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนได้เสียในบริษัทร่วมในลำดับที่ตรงกันข้ามกับการมีบุริมสิทธิประเภทต่าง ๆ ในบริษัทร่วม (กล่าวคือลำดับในการได้รับการจ่ายชำระคืนเมื่อมีการเลิกกิจการ)
30. เมื่อส่วนได้เสียของผู้ลงทุนมีมูลค่าลดลงเป็นศูนย์ ผู้ลงทุนจะรับรู้ขาดทุนเพิ่มเติมเป็นหนี้สินก็ต่อเมื่อผู้ลงทุนมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือต้องจ่ายเงินเพื่อชำระภาระผูกพันแทนในนามบริษัทร่วม หากในเวลาต่อมาบริษัทร่วมมีกำไร ผู้ลงทุนจะบันทึกกำไรในบริษัทร่วมส่วนที่เป็นของผู้ลงทุนได้หลังจากที่กำไรนั้นมีจำนวนเท่ากับขาดทุนที่ผู้ลงทุนไม่ได้นำมารับรู้

ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

31. เมื่อผู้ลงทุนนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติและรับรู้ผลขาดทุนของบริษัทร่วมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 29 แล้ว ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการพิจารณาความจำเป็นของการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเพิ่มเติมเมื่อคำนึงถึงเงินลงทุนสุทธิในบริษัทร่วมของผู้ลงทุน

32. ผู้ลงทุนต้องนำข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) มาปฏิบัติในการพิจารณาว่าผู้ลงทุนจะต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าเพิ่มเติมหรือไม่โดยคำนึงถึงส่วนได้เสียในบริษัทร่วมของผู้ลงทุนซึ่งไม่ได้รวมเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิและมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้น
33. เนื่องจากค่าความนิยมได้รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วม จึงไม่ได้มีการประเมินการด้อยค่าของค่าความนิยมแยกต่างหากตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ แต่ให้ทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนทั้งจำนวนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เสมือนเป็นสินทรัพย์เดี่ยว โดยเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้เทียบกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) กับมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุน หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าเงินลงทุนอาจเกิดการด้อยค่าเมื่อใช้ข้อกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในสถานการณ์เหล่านั้นต้องไม่ถูกปันส่วนให้สินทรัพย์ใด ๆ ที่เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมรวมถึงค่าความนิยมด้วย ทั้งนี้ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องรับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเงินลงทุนนั้นเพิ่มขึ้นในภายหลัง การกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเงินลงทุนในบริษัทร่วมกิจการต้องประมาณจากข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 33.1 ส่วนแบ่งของมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากบริษัทร่วม รวมถึงกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของบริษัทร่วมและสิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุดตามส่วนที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสีย หรือ
- 33.2 มูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากเงินปันผลและการจำหน่ายเงินลงทุนในท้ายที่สุด
- การคำนวณตามวิธีในข้อ 33.1 และ 33.2 จะให้ผลที่เท่ากันหากกิจการใช้ข้อสมมติที่เหมาะสม
34. ผู้ลงทุนต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากเงินลงทุนสำหรับบริษัทร่วมแต่ละบริษัท เว้นแต่กรณีที่บริษัทร่วมแต่ละบริษัทนั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นของผู้ลงทุน

งบการเงินเฉพาะกิจการ

35. ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วมในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38-43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
36. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ

การเปิดเผยข้อมูล

37. ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
- 37.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งมูลค่าดังกล่าวเป็นราคาที่เปิดเผยต่อสาธารณชน
 - 37.2 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทร่วม ซึ่งรวมทั้งมูลค่ารวมของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และกำไรหรือขาดทุน
 - 37.3 เหตุผลที่ผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่น ในกิจการที่ถูกลงทุนน้อยกว่าร้อยละ 20
 - 37.4 เหตุผลที่ผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งที่ผู้ลงทุนมีอำนาจในการออกเสียงหรืออำนาจในการออกเสียงที่อาจเกิดขึ้น ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมโดยผ่านบริษัทย่อยอื่นในกิจการที่ไปลงทุนเท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 20
 - 37.5 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของบริษัทร่วม เมื่อผู้ลงทุนใช้งบการเงินของบริษัทร่วม นั้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติซึ่งมีวันที่ในงบการเงินหรือวงบัญชีแตกต่างจากวันที่ในงบการเงินของผู้ลงทุน รวมทั้งเหตุผลในการใช้วันที่ในงบการเงินหรือวงบัญชีที่แตกต่างกัน
 - 37.6 ลักษณะและขอบเขตของข้อจำกัดใด ๆ ที่มีนัยสำคัญ (เช่น ผลจากภาวะผูกพันในการกู้ยืมหรือเงื่อนไขทางกฎหมาย) ต่อความสามารถของบริษัทร่วมในการโอนเงินทุนให้แก่ผู้ลงทุนไม่ว่าจะเป็นในรูปของเงินปันผล หรือการจ่ายเงินกู้ยืมหรือเงินทรองจ่ายล่วงหน้า
 - 37.7 ส่วนแบ่งในขาดทุนของบริษัทร่วมซึ่งยังไม่ได้รับรู้ ทั้งยอดที่เกิดขึ้นสำหรับวงบัญชีและยอดสะสม ในกรณีที่ผู้ลงทุนหยุดรับรู้ขาดทุนของบริษัทร่วมในส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน
 - 37.8 ข้อเท็จจริงที่บริษัทร่วมไม่ได้ถูกบันทึกบัญชีโดยนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13
 - 37.9 ข้อมูลทางการเงินโดยสรุปของบริษัทร่วม ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลรายบริษัทหรือข้อมูลของทั้งกลุ่มบริษัท ที่ผู้ลงทุนไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งรวมทั้งมูลค่าของสินทรัพย์รวม หนี้สินรวม รายได้ และกำไรหรือขาดทุน
38. ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทรายการเงินลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งใช้วิธีส่วนได้เสียเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน นอกจากนี้ ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในกำไรหรือขาดทุนของบริษัทร่วมและมูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในบริษัทร่วมเป็นรายการแยกต่างหาก รวมทั้งเปิดเผยส่วนของผู้ลงทุนในการดำเนินงานที่ยกเลิกของบริษัทร่วมเป็นรายการแยกต่างหากด้วย

39. ผู้ลงทุนต้องรับรู้มูลค่าของการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ซึ่งรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของบริษัทร่วมตามที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียเป็นรายการหนึ่งในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของผู้ลงทุน
40. ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- 40.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของบริษัทร่วมในส่วนที่เป็นของผู้ลงทุน ซึ่งเกิดขึ้นร่วมกับผู้ลงทุนอื่น และ
- 40.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกิดขึ้นเนื่องจากผู้ลงทุนมีภาระต่อหนี้สินใด ๆ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือในบางส่วนของบริษัทร่วม

วันที่ถือปฏิบัติ

41. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 41ก. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 41ข. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 41ค. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

42. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม
43. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29
เรื่อง

การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไข ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No.29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economics (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
ขอบเขต	1-4
การปรับปรุงงบการเงินใหม่	5-37
งบการเงินที่ใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิม	11-28
งบแสดงฐานะการเงิน	11-25
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	26
ผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน	27-28
งบการเงินที่ใช้เกณฑ์ต้นทุนปัจจุบัน	29-31
งบแสดงฐานะการเงิน	29
งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	30
ผลกำไรหรือผลขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน	31
ภาษี	32
งบกระแสเงินสด	33
ตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบ	34
งบการเงินรวม	35-36
การเลือกและการใช้ดัชนีราคาทั่วไป	37
การสิ้นสุดลงของภาวะเงินเฟ้อรุนแรง	38
การเปิดเผยข้อมูล	39-40
วันที่ออปฏิบัติ	41

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 41 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง รายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงิน ซึ่งรวมถึงงบการเงินรวมของกิจการซึ่งใช้สกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของตน
2. ภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง การรายงานผลการดำเนินงานและฐานะการเงินในสกุลเงินท้องถิ่นโดยไม่ได้มีการปรับปรุงใหม่นั้นย่อมไม่เกิดประโยชน์ เงินได้สูญเสียนำมาซื้อไปในอัตราที่เร็วมากจนทำให้การเปรียบเทียบจำนวนเงินจากธุรกรรมและจากเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้น ณ เวลาที่แตกต่างกันก่อให้เกิดการหลงผิดได้ ถึงแม้จะเกิดขึ้นภายในงวดบัญชีเดียวกันก็ตาม
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดว่า ณ ทุกระดับเงินเฟ้อใดจึงจะถือว่าได้เกิดภาวะเงินเฟ้อรุนแรงขึ้นแล้ว เป็นเรื่องที่กิจการต้องใช้ดุลยพินิจว่าเมื่อใดที่จำเป็นต้องปรับปรุงงบการเงินใหม่เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ตัวอย่างของลักษณะพิเศษของสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจของประเทศที่บ่งชี้ว่าภาวะเงินเฟ้อรุนแรงได้เกิดขึ้นแล้ว แต่ไม่จำกัดอยู่เพียง มีดังนี้

- 3.1 ประชากรโดยทั่วไปพอใจที่จะถือทรัพย์สินในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน หรือในรูปของสกุลเงินต่างประเทศที่ค่อนข้างเสถียร หรือใช้เงินสกุลเงินท้องถิ่นที่ตนถืออยู่ไปลงทุนทันทีเพื่อรักษาอำนาจซื้อ
 - 3.2 ประชากรโดยทั่วไปจะคำนึงถึงมูลค่าต่างๆ ในรูปสกุลเงินตราต่างประเทศที่ค่อนข้างเสถียรมากกว่าในรูปสกุลเงินท้องถิ่น การตั้งราคาสินค้าอาจจะอยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศนั้น
 - 3.3 การขายและการซื้อเชื่อจะกระทำ ณ ระดับราคาที่ชดเชยการสูญเสียนำมาซื้อที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในระหว่างระยะเวลาการให้สินเชื่อ ถึงแม้ระยะเวลาดังกล่าวจะสั้นก็ตาม
 - 3.4 อัตราดอกเบี้ย ค่าแรง และราคาสินค้าผูกพันกับดัชนีราคา และ
 - 3.5 อัตราเงินเฟ้อสะสมในช่วงระยะเวลาสามปีที่ผ่านมาใกล้เคียงหรือเกินร้อยละ 100
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มุ่งหวังให้ทุกกิจการซึ่งเสนอรายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงที่เหมือนกันนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ในเวลาเดียวกัน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้กับงบการเงินนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาที่รายงานซึ่งกิจการ

ได้ชี้ชัดแล้วว่าภาวะเงินเฟ้อรุนแรงได้เกิดขึ้นแล้วในประเทศเจ้าของสกุลเงินซึ่งกิจการใช้ในการรายงาน

การปรับปรุงงบการเงินใหม่

5. การเปลี่ยนแปลงของระดับราคาเป็นผลมาจากแรงผลักดันทางการเมือง เศรษฐกิจ และสังคม ซึ่งอาจเป็นไปได้ในลักษณะโดยทั่วไปหรือเฉพาะเจาะจงก็ได้ ตัวอย่างของแรงผลักดันเฉพาะเจาะจง ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงของอุปสงค์และอุปทานและการเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี ซึ่งอาจส่งผลให้ราคาสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งสูงขึ้นหรือลดลงอย่างมีนัยสำคัญและเป็นอิสระจากกัน นอกจากนี้แรงผลักดันโดยทั่วไปอาจส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาสินค้าโดยทั่วไปและต่ออำนาจซื้อของเงินตราโดยทั่วไปได้
6. กิจการซึ่งจัดทำงบการเงินภายใต้เกณฑ์ต้นทุนเดิมสามารถทำเช่นนั้นได้โดยไม่ต้องคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาโดยทั่วไป หรือการเพิ่มขึ้นของราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินที่กิจการบันทึกอยู่ได้โดยข้อยกเว้นของกรณีดังกล่าวจะเป็นกรณีที่กิจการวัดมูลค่าหรือเลือกที่จะวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินนั้นโดยใช้มูลค่ายุติธรรม ตัวอย่างเช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งกิจการอาจตีราคาใหม่โดยใช้มูลค่ายุติธรรม หรือสินทรัพย์ชีวภาพซึ่งโดยทั่วไปจะต้องวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม อย่างไรก็ตาม มีบางกิจการที่นำเสนองบการเงินโดยใช้เกณฑ์ต้นทุนปัจจุบันซึ่งเป็นการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงราคาเฉพาะเจาะจงของสินทรัพย์ที่กิจการถืออยู่
7. ภายใต้สภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง งบการเงินของกิจการไม่ว่าจะจัดทำโดยใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิมหรือเกณฑ์ต้นทุนปัจจุบัน จะมีประโยชน์ก็ต่อเมื่องบการเงินนั้นแสดงอยู่ในหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานเท่านั้น ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงให้ใช้กับงบการเงินของกิจการทั้งหลายที่รายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง และไม่อนุญาตให้กิจการเสนอข้อมูลภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อเป็นการเสริมงบการเงินที่ไม่ได้ปรับปรุงใหม่ นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่สนับสนุนให้กิจการเสนองบการเงินก่อนการปรับปรุงใหม่แยกต่างหาก
8. งบการเงินของกิจการซึ่งใช้สกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของตน ไม่ว่าจะจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิมหรือเกณฑ์ต้นทุนปัจจุบัน จะต้องแสดงด้วยหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานและต้องแสดงตัวเลขเปรียบเทียบของงวดก่อนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน รวมทั้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนด้วยหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานด้วยเช่นกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบในกรณีที่สกุลเงินที่นำเสนองบการเงินแตกต่างกัน ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้า 42.2 และ 43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)

9. ผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินจะต้องรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนของกิจการและเปิดเผยรายการแยกต่างหาก
10. ในการปรับปรุงงบการเงินใหม่เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการจำเป็นต้องนำวิธีการบางประการรวมถึงดุลยพินิจมาใช้ การใช้วิธีการและดุลยพินิจอย่างสม่ำเสมอมีความสำคัญยิ่งกว่าความถูกต้องของจำนวนที่ได้จากวิธีการดังกล่าวซึ่งรวมอยู่ในงบการเงินที่ปรับปรุงใหม่
- งบการเงินที่ใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิม**
- งบแสดงฐานะการเงิน**
11. รายการต่าง ๆ ในงบแสดงฐานะการเงินที่ยังไม่ได้แสดงด้วยหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานจะต้องปรับปรุงใหม่ด้วยดัชนีราคาทั่วไป
12. รายการที่เป็นตัวเงินจะไม่ถูกปรับปรุงใหม่ เนื่องจากรายการดังกล่าวได้แสดงด้วยหน่วยที่เป็นตัวเงินที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานอยู่แล้ว รายการที่เป็นตัวเงินหมายถึง เงินสดที่กิจการถืออยู่ และรายการที่กิจการจะได้รับหรือจ่ายเป็นเงินสด
13. สินทรัพย์และหนี้สินซึ่งผูกกับข้อตกลงที่ให้มีการเปลี่ยนแปลงราคาได้ เช่น หุ้นกู้หรือเงินกู้ยืมที่อ้างอิงกับดัชนี จะต้องปรับมูลค่าให้เป็นไปตามสัญญา เพื่อให้ได้มาซึ่งจำนวนยอดคงเหลือ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลารายงาน สินทรัพย์ และหนี้สินเหล่านี้จะแสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินที่ปรับปรุงใหม่ด้วยจำนวนหลังการปรับปรุงดังกล่าวข้างต้น
14. สินทรัพย์และหนี้สินอื่นที่เหลือทั้งหมดถือเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน รายการที่ไม่เป็นตัวเงินบางรายการอาจบันทึกด้วยจำนวนที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานอยู่แล้ว เช่น มูลค่าสุทธิที่จะได้รับหรือราคายุติธรรม ดังนั้นกิจการจึงไม่ต้องปรับปรุงรายการดังกล่าวใหม่ ส่วนสินทรัพย์ และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงินอื่น ๆ กิจการจะต้องปรับปรุงรายการดังกล่าวใหม่ทั้งหมด
15. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินส่วนใหญ่มักแสดงมูลค่าตามราคาทุนหรือราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ดังนั้นรายการดังกล่าวจึงแสดงด้วยจำนวนที่เป็นปัจจุบัน ณ วันที่ได้มา กิจการสามารถคำนวณหาราคาทุนปรับปรุงใหม่หรือราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมปรับปรุงใหม่ของแต่ละรายการดังกล่าว โดยการนำอัตราการเปลี่ยนแปลงของดัชนีราคาทั่วไประหว่างวันที่ได้มาจนถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานไปปรับกับต้นทุนเดิมและค่าเสื่อมราคาสะสม ตัวอย่างเช่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สินค้าคงเหลือจำพวกวัตถุดิบและสินค้าที่ซื้อมาเพื่อขาย ค่าความนิยม สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า และสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันจะปรับปรุงใหม่นับจากวันซื้อ ส่วนสินค้าคงเหลือจำพวกงานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูปจะปรับปรุงใหม่นับจากวันที่ต้นทุนการซื้อ และต้นทุนการแปรสภาพเกิดขึ้น

16. ในบางครั้งกิจการอาจไม่มีบันทึกรายละเอียดของวันที่ได้มาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือไม่สามารถประมาณวันที่ดังกล่าวได้ ภายใต้สถานการณ์ที่ยากจะเกิดขึ้นนี้ การนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีแรก กิจการอาจจำเป็นต้องใช้การประเมินมูลค่ารายการโดยผู้เชี่ยวชาญอิสระเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการปรับปรุงรายการดังกล่าวใหม่
17. เป็นไปได้ว่ากิจการไม่อาจหาดัชนีราคาทั่วไปของงวดต่างๆที่จำเป็นต้องใช้ในการปรับปรุงที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ ในสถานการณ์เช่นนี้ กิจการอาจจำเป็นต้องนำประมาณการมาใช้ เช่น โดยการพิจารณาจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศที่ค่อนข้างเสถียร
18. รายการที่ไม่เป็นตัวแทนบางรายการอาจแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบัน ณ วันที่อื่นที่ไม่ใช่วันที่ได้มาหรือวันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ได้ตีราคาใหม่แล้วก่อนหน้านี้ ในกรณีเช่นนี้ มูลค่าตามบัญชีจะต้องปรับปรุงใหม่นับจากวันที่มีการตีราคาใหม่นั้น
19. มูลค่าของรายการที่ไม่เป็นตัวแทนที่ปรับปรุงใหม่แล้วนั้นอาจจะต้องปรับลดลงเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง หากมูลค่าของรายการดังกล่าวสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ตัวอย่างเช่น มูลค่าภายหลังการปรับปรุงใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ค่าความนิยม สิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้าจะปรับลดลงให้เหลือเท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หรือมูลค่าภายหลังการปรับปรุงใหม่ของสินค้าคงเหลือจะปรับลดลงให้เหลือเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ เป็นต้น
20. กิจการที่ถูกลงทุนซึ่งถูกบันทึกบัญชีโดยวิธีส่วนได้เสียอาจเสนอรายงานทางการเงินของตนในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง งบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จของกิจการที่ถูกลงทุนดังกล่าวจะต้องปรับปรุงใหม่ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการคำนวณส่วนได้เสียของกิจการที่มีในสินทรัพย์สุทธิและผลการดำเนินงานของกิจการที่ถูกลงทุนดังกล่าว หากงบการเงินที่ปรับปรุงแล้วของกิจการที่ถูกลงทุนที่กิจการเข้าไปลงทุนแสดงอยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศ กิจการต้องแปลงค่างบการเงินดังกล่าวโดยใช้อัตราปิด ณ วันสิ้นงวด
21. โดยปกติผลกระทบของเงินเฟ้อจะรับรู้ไว้ในต้นทุนการกู้ยืมอยู่แล้ว ดังนั้นจึงเป็นการไม่เหมาะสมที่กิจการจะทำการปรับปรุงใหม่ซึ่งรายจ่ายฝ่ายทุนที่เกิดจากการใช้เงินกู้ยืมในการสร้าง ไปพร้อมกับการตั้งต้นทุนการกู้ยืมส่วนที่ชดเชยเงินเพื่อเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ในงวดเดียวกัน กิจการควรรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมส่วนนี้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนการกู้ยืมเกิดขึ้น
22. กิจการอาจได้มาซึ่งสินทรัพย์ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดให้สามารถชะลอการชำระเงินออกไปได้โดยไม่คิดดอกเบี้ย ในกรณีที่กิจการไม่สามารถคำนวณหาดอกเบี้ยที่แฝงอยู่ได้ กิจการควรปรับปรุงมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าวใหม่นับจากวันที่จ่ายชำระเงินแทนที่จะเป็นวันที่ซื้อสินทรัพย์
23. (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

24. ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกที่นำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ กิจการควรปรับปรุง ส่วนประกอบในส่วนของผู้เจ้าของใหม่ โดยใช้ดัชนีราคาทั่วไปนับตั้งแต่วันที่กิจการได้รับ ส่วนประกอบนั้นมาหรือวันที่ส่วนประกอบนั้นเกิดขึ้น ยกเว้นกำไรสะสมและส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม ซึ่งส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เกิดในงวดก่อน ๆ จะถูกตัดออก และกำไรสะสมที่ปรับปรุงใหม่นั้นจะเป็นผลมาจากการปรับปรุงใหม่ของรายการอื่นทั้งหลายในงบแสดงฐานะการเงิน

25. ณ วันสุดท้ายของงวดบัญชีแรกและในงวดถัดไป กิจการต้องปรับปรุงส่วนประกอบของส่วนของผู้เจ้าของทุกรายการโดยใช้ดัชนีราคาทั่วไปนับตั้งแต่วันต้นงวดหรือวันที่กิจการได้รับส่วนประกอบนั้นมา (หากวันที่ได้รับนั้นเกิดขึ้นทีหลัง) และต้องเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงของส่วนของผู้เจ้าของสำหรับงวดเพื่อให้เป็นไปตาม มาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอ งบการเงิน

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

26. มาตราฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้รายการในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จทุกรายการต้องแสดงในรูปของหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงาน ด้วยเหตุนี้รายการในงบการเงินทั้งหมดจะต้องปรับปรุงใหม่ด้วยอัตราการเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคาทั่วไปนับจากวันที่รายได้และค่าใช้จ่ายนั้นบันทึกในงบการเงินเป็นครั้งแรก

ผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน

27. ในภาวะเงินเฟ้อ กิจการที่ถือสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินมากกว่าหนี้สินที่เป็นตัวเงินจะสูญเสียอำนาจซื้อ ส่วนกิจการซึ่งมีหนี้สินที่เป็นตัวเงินมากกว่าสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินจะมีอำนาจซื้อเพิ่มขึ้นตราบเท่าที่สินทรัพย์และหนี้สินนั้นยังไม่ผูกกับระดับราคาสินค้า ผลกำไรหรือขาดทุนจากรายการที่เป็นตัวเงิน สุทธินี้เป็นจำนวนผลต่างที่เกิดจากการปรับปรุงใหม่ของรายการที่ไม่เป็นตัวเงิน รายการในส่วนของผู้เจ้าของ รายการในงบกำไรขาดทุนแบบเบ็ดเสร็จ และจากการปรับปรุงสินทรัพย์และหนี้สินที่ผูกกับดัชนีราคา ซึ่งผลกำไรหรือขาดทุนดังกล่าวนี้อาจประมาณได้โดยการนำอัตราการเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคาทั่วไปไปปรับกับจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลต่างระหว่างสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงินของงวดนั้น

28. กิจการจะต้องนำผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินไปรวมในกำไรหรือขาดทุน รายการปรับปรุงสินทรัพย์และหนี้สินที่ผูกกับข้อตกลงที่ให้มีการเปลี่ยนแปลงราคาได้ตามย่อหน้าที่ 13 จะถูกนำไปหักลบกับผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน รายได้และค่าใช้จ่ายอื่น เช่น รายได้ดอกเบี้ย ดอกเบี้ยจ่าย และผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนหรือเงินกู้ยืมเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินทั้งสิ้น ถึงแม้กิจการจะเปิดเผยรายการดังกล่าวแยกต่างหากแล้วก็ตาม น่าจะเป็นประโยชน์กว่าหากกิจการแสดงรายการดังกล่าวพร้อมกับผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

งบการเงินที่ใช้เกณฑ์ต้นทุนปัจจุบัน

งบแสดงฐานะการเงิน

29. รายการที่แสดงด้วยต้นทุนปัจจุบันจะไม่ถูกปรับปรุงใหม่เพราะรายการดังกล่าวได้แสดงอยู่ในรูปของหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานแล้ว ส่วนรายการอื่นในงบแสดงฐานะการเงินจะถูกปรับปรุงใหม่ตามย่อหน้าที่ 11 ถึง 25

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

30. งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จก่อนการปรับปรุงใหม่ที่แสดงตามเกณฑ์ต้นทุนปัจจุบันนั้น โดยทั่วไปจะแสดงต้นทุนในจำนวนที่เป็นปัจจุบัน ณ วันที่รายการหรือเหตุการณ์นั้นเกิดขึ้น ต้นทุนขายและค่าเสื่อมราคาจะบันทึกบัญชีด้วยจำนวนต้นทุนที่เป็นปัจจุบัน ณ เวลาที่มีการใช้ ส่วนยอดขายและค่าใช้จ่ายอื่นจะบันทึกบัญชีด้วยจำนวนเงิน ณ วันที่เกิดรายการ ด้วยเหตุนี้ รายการดังกล่าวทั้งหมดจึงจำเป็นต้องปรับปรุงใหม่ให้อยู่ในหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา รายงานโดยใช้ดัชนีราคาทั่วไป

ผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงิน

31. ให้กิจการบันทึกผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินตามย่อหน้าที่ 27 และ 28

ภาษี

32. การปรับปรุงงบการเงินใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อาจทำให้เกิดผลต่างระหว่างจำนวนที่บันทึกบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการในงบแสดงฐานะการเงินกับฐานภาษีของรายการดังกล่าว กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างดังกล่าวในบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

งบกระแสเงินสด

33. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ทุกรายการในงบกระแสเงินสดต้องแสดงอยู่ในหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา รายงาน

ตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบ

34. ตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบของงวดก่อนจะต้องปรับปรุงใหม่โดยใช้ดัชนีราคาทั่วไป ไม่ว่าตัวเลขนั้นจะได้มาโดยวิธีต้นทุนเดิมหรือโดยวิธีต้นทุนปัจจุบัน ทั้งนี้เพื่อให้งบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบนั้นแสดงอยู่ในหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา รายงาน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลของงวดก่อนในงบการเงินโดยแสดงให้เห็นเป็นหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา รายงานด้วยเช่นกัน เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงตัวเลขเปรียบเทียบซึ่งสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ให้กิจการถือปฏิบัติตาม

ย่อหน้า 42.2 และ 43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)

งบการเงินรวม

35. บริษัทใหญ่ที่เสนอรายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงอาจมีบริษัทย่อยที่เสนอรายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงด้วยเช่นกัน งบการเงินของบริษัทย่อยดังกล่าวนั้นจะต้องปรับปรุงใหม่โดยใช้ดัชนีราคาทั่วไปของประเทศเจ้าของสกุลเงินที่ใช้รายงานก่อนที่จะนำงบการเงินนั้นไปรวมในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ในกรณีที่บริษัทย่อยดังกล่าวเป็นบริษัทย่อยในต่างประเทศ งบการเงินที่ปรับปรุงใหม่จะแปลงค่าโดยใช้อัตราปิด ณ วันสิ้นงวด และสำหรับงบการเงินของบริษัทย่อยที่มีได้รายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้ออย่างรุนแรงให้กิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้)

36. ในกรณีที่งบการเงินรวมประกอบด้วยงบการเงินที่มีวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานแตกต่างกัน รายการทุกรายการ ไม่ว่าจะเป็นรายการที่ไม่เป็นตัวเงินหรือที่เป็นตัวเงินก็ตาม จะต้องปรับปรุงใหม่ให้อยู่ในหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันที่ของงบการเงินรวมนั้น

การเลือกและการใช้ดัชนีราคาทั่วไป

37. ในการปรับปรุงงบการเงินใหม่เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการจะต้องใช้ดัชนีราคาทั่วไปซึ่งสะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงในอำนาจซื้อโดยทั่วไป ทุกกิจการที่เสนอรายงานในสกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจเดียวกันจึงควรใช้ดัชนีเดียวกันเพื่อการปรับปรุงงบการเงินใหม่

การสิ้นสุดลงของภาวะเงินเฟ้อรุนแรง

38. เมื่อภาวะเงินเฟ้อรุนแรงได้สิ้นสุดลงและกิจการไม่ต้องจัดทำและเสนองบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อีกต่อไปแล้ว กิจการควรใช้จำนวนเงินตามหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนที่เสนอรายงานเพื่อยกไปในงบการเงินของงวดถัดไป

การเปิดเผยข้อมูล

39. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้

39.1 ข้อเท็จจริงที่ว่างบการเงินและรายการที่แสดงเปรียบเทียบของงวดก่อนได้ปรับปรุงใหม่จากการที่อำนาจซื้อโดยทั่วไปของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานได้เปลี่ยนแปลงไป และด้วยเหตุดังกล่าวจึงต้องแสดงในรูปของหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลารายงาน

39.2 งบการเงินใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิมหรือต้นทุนปัจจุบัน

39.3 ชื่อของดัชนีราคาและระดับของดัชนีราคา ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลารายงาน และการเปลี่ยนแปลงของดัชนีราคาในระหว่างรอบระยะเวลาปัจจุบันที่รายงานและรอบระยะเวลาก่อนที่รายงาน

40. การเปิดเผยที่กำหนดโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้เกิดความชัดเจนเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้เพื่อรับรู้ผลกระทบของอัตราเงินเฟ้อในงบการเงิน นอกจากนี้ ยังเป็นการให้ข้อมูลอื่นที่จำเป็นเพื่อความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้และจำนวนเงินที่เป็นผลมาจากหลักเกณฑ์นั้น

วันถือปฏิบัติ

41. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้กับงบการเงินที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No. 31 Interests in Joint Venture (Bound Volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1-บทนำ10
ขอบเขต	1-2
คำนิยาม	3-12
รูปแบบของการร่วมค้า	7
การควบคุมร่วม	8
ข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา	9-12
การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน	13-17
สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน	18-23
กิจการที่ควบคุมร่วมกัน	24-47
งบการเงินของผู้ร่วมค้า	30-45ข
วิธีรวมตามสัดส่วน	30-37
วิธีส่วนได้เสีย	38-41
ข้อยกเว้นการไม่ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนและวิธีส่วนได้เสีย	42-45ข
งบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ร่วมค้า	46-47
รายการค้าระหว่างผู้ร่วมค้ากับการร่วมค้า	48-50
การแสดงส่วนได้เสียในการร่วมค้าในงบการเงินของผู้ลงทุน	51
ผู้ดำเนินการของการร่วมค้า	52-53
การเปิดเผยข้อมูล	54-57
วันถือปฏิบัติ	58-58ข
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	59

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 59 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้ แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ใช้แทน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า โดยให้ถือ ปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

เหตุผลในการปรับปรุง

- บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นการดำเนินงานภายใต้โครงการพัฒนา และปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ
- บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการปรับปรุงที่จำเป็นเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลง ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงิน เฉพาะกิจการ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนใน บริษัทร่วม ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี โดยมิได้มีการพิจารณา ทบทวนแนวคิดพื้นฐานของการบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในการร่วมค้าตามที่กำหนด ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ฉบับเดิม แต่อย่างใด

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ฉบับเดิมสรุปได้ดังนี้

ขอบเขต

บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งถือโดยกิจการร่วมลงทุน กองทุนรวม หน่วยลงทุน และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เมื่อเงินลงทุนนั้นจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และบันทึกบัญชีตามที่กำหนด ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่องการรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น

บทนำ 6. นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดข้อยกเว้นในการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งคล้ายคลึงกับข้อยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม ข้อยกเว้นนี้รวมถึงกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ (ย่อหน้าที่ 2.2) และกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งแม้มิใช่บริษัทใหญ่ก็สามารถพิจารณาเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับกรณีของบริษัทใหญ่ (ย่อหน้าที่ 2.3)

ข้อยกเว้นในการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องนำวิธีรวมตามสัดส่วน หรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ เมื่อการได้มาและถือไว้ซึ่งส่วนได้เสียในการร่วมค้ำนั้นมิวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้มา ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานแสดงว่ากิจการซื้อเงินลงทุนโดยตั้งใจว่าจะจำหน่ายออกไป และฝ่ายบริหารของกิจการอยู่ระหว่างการติดต่อหา ผู้ซื้ออย่างจริงจัง นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในอนาคตอันใกล้” ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 ฉบับเดิม ทั้งนี้ หากกิจการไม่สามารถจำหน่ายส่วนได้เสียในการร่วมค้ำออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน กิจการต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ได้มา เว้นแต่จะเข้าเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ผู้ร่วมค้ำซึ่งยังคงมีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้ำ ไม่นำวิธีรวมตามสัดส่วน หรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ โดยให้เหตุผลว่ากิจการร่วมค้ำนั้นดำเนินงานภายใต้ข้อจำกัดที่เข้มงวดเป็นระยะเวลานาน ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญ ทำให้กิจการร่วมค้ำด้อยความสามารถในการโอนเงินให้แก่ผู้ร่วมค้ำ การยกเลิกการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติจะกระทำได้อีกต่อเมื่อผู้ร่วมค้ำสูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วมเท่านั้น

งบการเงินเฉพาะกิจการ

บทนำ 9. ข้อกำหนดในการจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ลงทุนนั้นให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ

การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้ร่วมค้ำต้องเปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน (กล่าวคือวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสีย)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในการร่วมค้าและการรายงานเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของการร่วมค้าในงบการเงินของผู้ร่วมค้าและงบการเงินของผู้ลงทุนในการร่วมค้า โดยไม่คำนึงถึงโครงสร้างหรือรูปแบบการดำเนินงานของการร่วมค้านั้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้ถือปฏิบัติกับส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งถือโดย

1.1 กิจการร่วมลงทุน (Venture Capital Organisation) หรือ

1.2 กองทุนรวม หน่วยลงทุน และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน รวมถึงกองทุนประกันภัยซึ่งมีส่วนของเงินลงทุน (Investment-Linked Insurance Fund)

ซึ่งผู้ลงทุนรับรู้เริ่มแรกโดยกำหนดประเภทเป็นมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน หรือจัดประเภทเงินลงทุนเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และบันทึกบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่ารายการเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และรับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง ทั้งนี้ผู้ลงทุนที่ถือเงินลงทุนดังกล่าวต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 55 และ 56

2. ผู้ร่วมค้าซึ่งมีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันได้รับการยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 30 (วิธีรวมตามสัดส่วน) และย่อหน้าที่ 38 (วิธีส่วนได้เสีย) เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

2.1 ส่วนได้เสียดังกล่าวได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

2.2 เป็นไปตามข้อยกเว้นที่กำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งอนุญาตให้บริษัทใหญ่ที่มีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันไม่ต้องนำเสนองบการเงินรวม หรือ

2.3 เมื่อมีลักษณะตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

2.3.1 ผู้ร่วมค้ามีฐานะเป็นบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่ทั้งหมด หรือเป็นบริษัทย่อยซึ่ง ถูกกิจการอื่นควบคุมบางส่วน โดยที่ผู้ถือหุ้นอื่นของกิจการรวมทั้งผู้ถือหุ้นที่ไม่มีสิทธิออกเสียงได้รับทราบ และไม่คัดค้านในการที่ผู้ร่วมค้าจะไม่นำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ

- 2.3.2 ตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของผู้ร่วมค้าไม่มีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค)
- 2.3.3 ผู้ร่วมค้าไม่ได้นำเสนอหรืออยู่ในกระบวนการของการนำเสนอเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการเสนอออกขายตราสารใด ๆ ในตลาดสาธารณะ และ
- 2.3.4 บริษัทใหญ่ในลำดับสูงสุดหรือบริษัทใหญ่ในระหว่างกลาง ของผู้ร่วมค้าได้จัดทำการเงินรวมเผยแพร่เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว

คำนิยาม

3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<i>การควบคุม</i>	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมนั้น
<i>วิธีส่วนได้เสีย</i>	หมายถึง	วิธีการบัญชีซึ่งบันทึกเงินลงทุนเมื่อเริ่มแรกในการร่วมค้าด้วยราคาทุน และปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายหลังการลงทุนตามสัดส่วนของผู้ร่วมค้าในสินทรัพย์สุทธิของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน กำไรหรือขาดทุนของผู้ร่วมค้ารวมถึงส่วนแบ่งในกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
<i>ผู้ลงทุนในการร่วมค้า</i>	หมายถึง	บุคคลหรือกิจการที่เข้าร่วมในการร่วมค้า และไม่มีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้านั้น
<i>การควบคุมร่วม</i>	หมายถึง	การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา และการควบคุมร่วมดำรงอยู่ต่อเมื่อการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ทางการเงินและการดำเนินงานในกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจต้องได้รับความเห็นชอบเป็นเอกฉันท์จากผู้ร่วมค้าซึ่งมีส่วนร่วมในการควบคุม
<i>การร่วมค้า</i>	หมายถึง	การประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของบุคคลหรือกิจการตั้งแต่สองรายขึ้นไปโดยให้มีการควบคุมร่วมกันตามที่ตกลงไว้ในสัญญา

วิธีรวมตามสัดส่วน	หมายถึง	วิธีการบัญชีของผู้ร่วมค้าโดยนำสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายในการร่วมค้าเฉพาะส่วนที่เป็น ของผู้ร่วมค้ามารวมกับรายการที่เหมือนกัน ตามเกณฑ์แต่ละบรรทัดหรือนำเสนอโดยแสดง รายการดังกล่าวเป็นแต่ละบรรทัดแยกต่างหาก จากรายการชนิดเดียวกันในงบการเงินของผู้ร่วมค้า
งบการเงินเฉพาะกิจการ	หมายถึง	งบการเงินที่นำเสนอโดยบริษัทใหญ่ หรือโดยผู้ลงทุน ในบริษัทร่วม หรือโดยผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุม ร่วมกัน ซึ่งแสดงเงินลงทุนตามเกณฑ์ส่วนได้เสีย ทางตรงในส่วนของเจ้าของ มิใช่ตามเกณฑ์ของ ผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นและสินทรัพย์สุทธิ ของกิจการที่ถูกลงทุน
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	หมายถึง	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจ เกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน ของกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจแต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุม หรือควบคุมร่วมในนโยบายดังกล่าว
ผู้ร่วมค้า	หมายถึง	บุคคลหรือกิจการที่เข้าร่วมในการร่วมค้าและ มีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค้านั้น

4. งบการเงินที่ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือแสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียไม่ถือเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้ง ไม่ใช่งบการเงินของกิจการซึ่งไม่มีบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
5. งบการเงินเฉพาะกิจการเป็นงบการเงินที่นำเสนอเพิ่มเติมจากงบการเงินรวม หรือเพิ่มเติมจาก งบการเงินที่บันทึกบัญชีเงินลงทุนโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หรือเพิ่มเติมจากงบการเงินที่บันทึกบัญชี ส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าของผู้ร่วมค้าโดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วน กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ
6. กิจการซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ หรือไม่ ต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 13.3 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือไม่ต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้ เสียตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 2 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อาจนำเสนองบการเงินเฉพาะ กิจการเพียงอย่างเดียวเป็นงบการเงินของกิจการ

รูปแบบของการร่วมค้า

7. การร่วมค้ามีรูปแบบและโครงสร้างหลายประเภท มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดการร่วมค้าเป็นประเภทใหญ่ๆ ไว้ 3 ประเภท คือ การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน สิทธิที่ควบคุมร่วมกัน และกิจการที่ควบคุมร่วมกัน การร่วมค้าทั้ง 3 ประเภทเป็นไปตามคำนิยามของการร่วมค้า ซึ่งตามปกติมีลักษณะทุกข้อดังนี้
 - 7.1. ผู้ร่วมค้าสองรายหรือมากกว่ามีความผูกพันโดยข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา
 - 7.2. ข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญากำหนดให้มีอำนาจในการควบคุมร่วมกัน

การควบคุมร่วม

8. การควบคุมร่วมอาจหมดไป เมื่อผู้ถูกลงทุนอยู่ในระหว่างการปรับโครงสร้างองค์กรใหม่ ตามกฎหมาย หรืออยู่ในภาวะล้มละลาย หรือดำเนินการภายใต้ข้อกำหนดเข้มงวดเป็นระยะเวลา ยาวนานซึ่งจำกัดความสามารถในการโอนเงินทุนให้ผู้ร่วมค้า อย่างไรก็ตาม หากการควบคุมร่วม ยังดำเนินต่อไป เหตุการณ์ข้างต้นไม่ถือเป็นเหตุผลเพียงพอในการไม่บันทึกบัญชีสำหรับการร่วมค้าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา

9. การร่วมค้าแตกต่างจากการลงทุนในบริษัทร่วมซึ่งผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ (ดูมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม) โดยที่การร่วมค้าต้องมีข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญา ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือว่าการประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจเป็นการร่วมค้าหากไม่มีข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญาซึ่งกำหนดให้มีอำนาจในการ ควบคุมร่วมกัน
10. ข้อตกลงตามสัญญาอาจปรากฏหลักฐานหลายลักษณะ เช่น ลักษณะของสัญญาระหว่างผู้ร่วมค้า หรือในลักษณะบันทึกรายงานข้อตกลงระหว่างผู้ร่วมค้า ในบางกรณีข้อตกลงรวมอยู่ในข้อบังคับ บริษัทหรือข้อกำหนดอื่นตามกฎหมายว่าด้วยการร่วมค้า ข้อตกลงตามสัญญาไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะใดโดยปกติต้องกระทำเป็นลายลักษณ์อักษรและเกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้
 - 10.1 กิจกรรม ระยะเวลา และภาวะในการจัดทำรายงานของการร่วมค้า
 - 10.2 การแต่งตั้งคณะกรรมการ หรือคณะผู้บริหารอื่นซึ่งมีอำนาจควบคุมเทียบเท่าคณะกรรมการ ของการร่วมค้า รวมถึงสิทธิในการออกเสียงของผู้ร่วมค้า
 - 10.3 การลงทุนของผู้ร่วมค้า และ
 - 10.4 ส่วนแบ่งของผู้ร่วมค้าในผลผลิต รายได้ ค่าใช้จ่าย หรือผลการดำเนินงานของการร่วมค้า
11. ข้อตกลงตามสัญญากำหนดให้มีการควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า ทั้งนี้เพื่อให้มั่นใจว่าไม่มี ผู้ร่วมค้ารายใดอยู่ในฐานะที่จะควบคุมการดำเนินงานของการร่วมค้าได้แต่เพียงผู้เดียว
12. ข้อตกลงตามสัญญาอาจกำหนดให้ผู้ร่วมค้ารายใดรายหนึ่งเป็นผู้ดำเนินการ หรือผู้จัดการการ ร่วมค้า ซึ่งผู้ดำเนินการนั้นไม่มีหน้าที่ควบคุมการร่วมค้าเพียงแต่ปฏิบัติตามนโยบายทางการเงิน

และการดำเนินงานตามข้อตกลงตามสัญญาระหว่างผู้ร่วมค้า และมอบหมายให้แก่ผู้ดำเนินการ หากผู้ดำเนินการมีอำนาจควบคุมนโยบายทางการเงิน และการดำเนินงานของกิจการในการ ประกอบกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจถือว่าผู้ดำเนินการมีอำนาจควบคุมในกิจการ ดังนั้นกิจการนั้น ไม่ถือว่าเป็นการร่วมค้าแต่ถือเป็นบริษัทย่อยของผู้มีอำนาจควบคุมนั้น

การดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน

13. การร่วมค้าบางประเภทดำเนินการโดยใช้สินทรัพย์และทรัพยากรอื่น ๆ ของผู้ร่วมค้าโดยไม่ได้ จัดตั้งเป็นบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่น หรือไม่ได้จัดให้มีโครงสร้างทางการเงิน แยกต่างหากจากผู้ร่วมค้า ผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะใช้ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตนเอง มีสินค้า คงเหลือเป็นของตนเอง และรับผิดชอบค่าใช้จ่ายและหนี้สินรวมทั้งจัดหาเงินทุนที่ก่อให้เกิด ภาระผูกพันเป็นของตนเอง การร่วมค้าดังกล่าวอาจดำเนินการโดยพนักงานของผู้ร่วมค้าควบคุม ไปด้วยกับการดำเนินงานที่คล้ายคลึงกันของผู้ร่วมค้า ข้อตกลงในสัญญาร่วมค้าประเภทนี้ จะระบุ ถึงการจัดสรรรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการร่วมค้า และการแบ่งปันค่าใช้จ่าย ที่เกิดร่วมกันระหว่างผู้ร่วมค้า
14. ตัวอย่างของการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน ได้แก่ การที่ผู้ร่วมค้าตั้งแต่สองรายขึ้นไปนำ การดำเนินงาน ทรัพยากร และความชำนาญของตนมารวมกันเพื่อดำเนินการผลิต ทำการตลาด และจำหน่ายผลิตภัณฑ์อย่างใดอย่างหนึ่งร่วมกัน เช่น เครื่องบิน ซึ่งในกระบวนการผลิตเครื่องบิน นั้น ผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะผลิตส่วนประกอบที่แตกต่างกัน ซึ่งผู้ร่วมค้าแต่ละรายต้องรับภาระต้นทุน ของตนเอง ผลตอบแทนที่ได้คือส่วนแบ่งในรายได้จากการขายเครื่องบินตามที่กำหนดไว้ใน ข้อตกลงตามสัญญา
15. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้า โดยรับรู้เฉพาะส่วนได้เสียของตน ในการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน
 - 15.1 สินทรัพย์ที่ผู้ร่วมค้าควบคุมอยู่ และหนี้สินที่ผู้ร่วมค่านั้นเป็นผู้ก่อขึ้น และ
 - 15.2 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับผู้ร่วมค้า และส่วนแบ่งของรายได้จากการขายสินค้า หรือ การให้บริการที่ผู้ร่วมค้าได้รับ
16. เนื่องจากสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายได้รับรู้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้าแล้ว ผู้ร่วมค้า จึงไม่ต้องปรับปรุง หรือปฏิบัติตามขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการดังกล่าวอีก เมื่อมีการนำเสนองบการเงินรวม
17. การร่วมค้าในลักษณะการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันอาจไม่จำเป็นต้องบันทึกบัญชี และจัดทำ งบการเงินแยกต่างหากสำหรับการร่วมค้า แต่อาจจัดทำบัญชีเพื่อการบริหารหากผู้ร่วมค้าต้องการ ประเมินผลการดำเนินงานของการร่วมค่านั้น

สินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน

18. การร่วมค้าบางประเภทเป็นลักษณะที่ผู้ร่วมค้าเข้าควบคุมร่วม หรือเป็นเจ้าของร่วมในสินทรัพย์ที่ผู้ร่วมค้าแต่ละรายซื้อมา หรือนำมาลงทุนในการร่วมค้าเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ของการร่วมค้านั้นสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันจะนำไปใช้เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ร่วมค้าทุกราย โดยผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะได้รับส่วนแบ่งของผลผลิตที่เกิดจากสินทรัพย์ และต้องรับภาระค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามสัดส่วนที่ตกลงไว้
19. การร่วมค้าประเภทนี้ไม่มีการจัดตั้งเป็นบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่น หรือไม่ได้จัดให้มีโครงสร้างทางการเงินแยกต่างหากจากผู้ร่วมค้า ผู้ร่วมค้าแต่ละรายควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของตนผ่านส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน
20. กิจกรรมหลายประเภทในอุตสาหกรรมผลิตน้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ เหมืองแร่ เป็นการร่วมค้าประเภทที่มีสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน ตัวอย่างเช่น บริษัทผลิตน้ำมันหลายบริษัทอาจควบคุมและดำเนินการท่อส่งลำเลียงน้ำมันร่วมกัน โดยแต่ละบริษัทใช้ท่อส่งในการลำเลียงน้ำมันของตนเองเป็นการแลกเปลี่ยนพร้อมทั้งยอมรับภาระค่าใช้จ่ายการดำเนินการท่อส่งตามสัดส่วนที่ตกลงไว้ อีกตัวอย่างหนึ่งของสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันคือสิทธิการร่วมค้าที่กิจการสองกิจการเข้าควบคุมร่วมกันโดยที่ต่างฝ่ายต่างมีส่วนร่วมในรายได้ค่าเช่า และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
21. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้รายการต่อไปนี้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้า โดยรับรู้เฉพาะส่วนได้เสียของตนในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน
 - 21.1 ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันโดยแยกประเภทตามลักษณะของสินทรัพย์นั้น
 - 21.2 หนี้สินของผู้ร่วมค้าที่เกิดขึ้นเนื่องจากการร่วมค้า
 - 21.3 ส่วนแบ่งในหนี้สินที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้า
 - 21.4 รายได้จากการขายหรือการใช้ผลผลิตที่เกิดขึ้นร่วมกัน รวมทั้งส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้า และ
 - 21.5 ค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าที่เกิดขึ้นตามส่วนได้เสียในการร่วมค้า
22. ผู้ร่วมค้าแต่ละรายต้องบันทึกบัญชี และรับรู้ส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันต่อไปนี้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้า
 - 22.1 ส่วนแบ่งในสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันโดยแยกประเภทตามลักษณะของสินทรัพย์แทนที่จะจัดประเภทเป็นเงินลงทุน ตัวอย่างเช่น ท่อส่งน้ำมันที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะ ส่วนที่เป็นของผู้ร่วมค้าให้จัดประเภทเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
 - 22.2 หนี้สินของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการจัดหาเงินทุนเพื่อซื้อสินทรัพย์ตามสัดส่วนของผู้ร่วมค้า
 - 22.3 ส่วนแบ่งในหนี้สินที่เกิดขึ้นร่วมกันกับผู้ร่วมค้ารายอื่นในการร่วมค้านั้น
 - 22.4 รายได้จากการขาย หรือการใช้ผลผลิตที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้าตามส่วนที่เป็นของผู้ร่วมค้าและส่วนแบ่งค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นร่วมกันจากการร่วมค้า

22.5 ค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าที่เกิดขึ้นตามส่วนได้เสียในการร่วมค้า ตัวอย่างเช่น ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการจัดหาเงินเพื่อซื้อสินทรัพย์ในส่วนของผู้ร่วมค้า และค่าใช้จ่ายของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการขายผลผลิตในส่วแบ่งของผู้ร่วมค้า

เนื่องจากสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายจากการร่วมค้าได้รับรู้ในงบการเงินของผู้ร่วมค้าแล้ว ผู้ร่วมค้าจึงไม่ต้องปรับปรุง หรือปฏิบัติตามขั้นตอนของการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับรายการดังกล่าวอีก

23. วิธีปฏิบัติสำหรับสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันที่กล่าวมาข้างต้นสะท้อนให้เห็นถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจตามความเป็นจริง และมักจะสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบทางกฎหมายของการร่วมค้า การบันทึกบัญชีแยกสำหรับการร่วมค้าในลักษณะสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันอาจจำกัดเฉพาะค่าใช้จ่ายซึ่งเกิดขึ้น และรับผิดชอบร่วมกันโดยผู้ร่วมค้าตามส่วนที่ตกลงกัน อาจไม่ต้องจัดทำงบการเงินสำหรับการร่วมค้าถึงแม้ว่าผู้ร่วมค้าอาจจัดทำบัญชีเพื่อการบริหารสำหรับประเมินผลการดำเนินงานของการร่วมค้านั้น

กิจการที่ควบคุมร่วมกัน

24. กิจการที่ควบคุมร่วมกันเป็นการร่วมค้าที่มีการจัดตั้งบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือกิจการประเภทอื่นซึ่งผู้ร่วมค้าแต่ละรายมีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน กิจการที่ควบคุมร่วมกันดำเนินงานในลักษณะเดียวกับกิจการอื่น เว้นแต่กิจการประเภทนี้มีข้อตกลงร่วมค้าตามสัญญาระหว่างผู้ร่วมค้าระบุให้ผู้ร่วมค้าทุกรายมีอำนาจควบคุมร่วมกันในกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจของกิจการนั้น

25. กิจการที่ควบคุมร่วมกันเป็นการร่วมค้าที่มีสินทรัพย์อยู่ในความควบคุมของการร่วมค้า ก่อให้เกิดหนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายที่เป็นของกิจการเอง และอาจทำสัญญาหรือจัดหาเงินทุนเพื่อการดำเนินงานในนามของการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าแต่ละรายมีสิทธิในส่วแบ่งกำไรจากผลการดำเนินงานของกิจการที่ควบคุมร่วมกันแม้ว่าในบางกิจการที่ควบคุมร่วมกันจะมีการแบ่งผลผลิตที่เกิดจากการร่วมค้าด้วย

26. ตัวอย่างทั่วไปของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ได้แก่ การที่กิจการสองกิจการนำสายงานทางธุรกิจเดียวกันมารวมกันโดยการโอนสินทรัพย์ และหนี้สินที่เกี่ยวข้องให้กับกิจการที่ควบคุมร่วมกันนั้น อีกตัวอย่างหนึ่ง ได้แก่ กิจการที่ประกอบธุรกิจในต่างประเทศโดยร่วมกับรัฐบาล หรือตัวแทนในประเทศนั้นก่อตั้งกิจการแยกต่างหาก ซึ่งกิจการกับรัฐบาลหรือตัวแทนมีอำนาจควบคุมร่วมกัน

27. โดยเนื้อหาแล้วกิจการที่ควบคุมร่วมกันหลายกิจการมีลักษณะคล้ายกับการร่วมค้าประเภทการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกัน หรือสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกัน ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้าอาจโอนสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันอย่างเช่น ท่อส่งน้ำมันให้กับกิจการที่ควบคุมร่วมกัน เนื่องจากเหตุผลทางภาษีหรือเหตุผลอื่น ในทำนองเดียวกันผู้ร่วมค้าอาจนำสินทรัพย์มาให้กับกิจการที่ควบคุมร่วมกันเพื่อนำไปใช้ในการดำเนินงานร่วมกัน ในบางครั้งการร่วมค้าประเภทการดำเนินงานที่ควบคุมร่วมกันอาจจัดตั้งกิจการที่ควบคุมร่วมกันแยกต่างหากเพื่อดำเนินงานอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะ อาทิเช่น การออกแบบ การตลาด การจัดจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการหลังการขาย

28. กิจการที่ควบคุมร่วมกัน ให้บันทึกบัญชี จัดทำ และนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเช่นเดียวกับกิจการอื่น
29. โดยปกติผู้ร่วมค้าแต่ละรายจะนำเงินสดหรือทรัพยากรอื่นมาให้แก่กิจการที่ควบคุมร่วมกัน โดยผู้ร่วมค้ารับรู้รายการดังกล่าวในสมุดบัญชีของผู้ร่วมค้า และแสดงเป็นเงินลงทุนในกิจการที่ควบคุมร่วมกันในงบการเงินของตนเอง

งบการเงินของผู้ร่วมค้า

วิธีรวมตามสัดส่วน

30. ผู้ร่วมค้าต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือใช้แนววิธีปฏิบัติที่เป็นทางเลือกตามย่อหน้าที่ 38 เพื่อรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน กรณีที่ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนให้ใช้รูปแบบการรายงานแบบใดแบบหนึ่งในสองแบบ
31. ผู้ร่วมค้ารับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยใช้รูปแบบการรายงานแบบใดแบบหนึ่งจากสองรูปแบบสำหรับวิธีรวมตามสัดส่วน ทั้งนี้ไม่คำนึงถึงการที่ผู้ร่วมค้ามีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยหรือไม่ หรือการที่ผู้ร่วมค้าจะเรียกงบการเงินของตนเองที่นำเสนอว่างบการเงินรวมหรือไม่ก็ตาม
32. ในการรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ผู้ร่วมค้าต้องสะท้อนถึงเนื้อหา และความเป็นจริงทางเศรษฐกิจตามข้อตกลงของการร่วมค้ามากกว่าคำนึงถึงรูปแบบ หรือโครงสร้างของการร่วมค้านั้น ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ผู้ร่วมค้าควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ตนจะได้รับจากการมีส่วนร่วมในสินทรัพย์ และหนี้สินของการร่วมค้า เนื้อหาเชิงเศรษฐกิจนี้จะสะท้อนอยู่ในงบการเงินรวมของผู้ร่วมค้าหากผู้ร่วมค้ารับรู้ส่วนได้เสียในสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน โดยใช้วิธีรวมตามสัดส่วนแบบใดแบบหนึ่งตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 34
33. วิธีรวมตามสัดส่วนคือ การรวมสินทรัพย์ที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้า และหนี้สินที่รับผิดชอบร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้าไว้ในงบแสดงฐานะการเงินของผู้ร่วมค้า และรวมรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้าไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของผู้ร่วมค้า วิธีรวมตามสัดส่วนในหลายขั้นตอนมีลักษณะเช่นเดียวกับการจัดทำงบการเงินรวมสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ
34. วิธีรวมตามสัดส่วนมีรูปแบบในการรายงานที่แตกต่างกัน ผู้ร่วมค้าอาจนำสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายแต่ละรายการของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามารวมกับรายการที่คล้ายคลึงกันในงบการเงินของผู้ร่วมค้าโดยใช้เกณฑ์รวมแต่ละบรรทัด ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้านำสินทรัพย์คงเหลือของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามารวมกับสินทรัพย์คงเหลือของตน และนำที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามารวมกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตน อีกทางเลือกหนึ่ง ผู้ร่วมค้าอาจจะนำสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามาแสดงแยกเป็นแต่ละบรรทัดใน

งบการเงินของผู้ร่วมค้า ตัวอย่างเช่น ผู้ร่วมค้านำสินทรัพย์หมุนเวียนของกิจการที่ควบคุมร่วมกัน เฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามาแสดงแยกบรรทัดไว้โดยถือเป็นส่วนหนึ่งในสินทรัพย์หมุนเวียนของตน หรือผู้ร่วมค้าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของกิจการที่ควบคุมร่วมกันเฉพาะส่วนของผู้ร่วมค้ามาแสดงแยกบรรทัดไว้โดยถือเป็นส่วนหนึ่งในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ของตน วิธีรวมตามสัดส่วน ทั้ง 2 แบบให้ผลที่มีจำนวนเท่ากันไม่ว่าจะเป็นกำไรหรือขาดทุน การจัดประเภทหลักของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย โดยทั้งสองวิธีเป็นที่ยอมรับตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

35. ไม่ว่าผู้ร่วมค้าจะเลือกวิธีรวมตามสัดส่วนรูปแบบใด ผู้ร่วมค้าต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สิน หรือรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบกกัน เว้นแต่ผู้ร่วมค้าจะมีสิทธิตามกฎหมายในการหักกลบ และการหักกลบนั้นแสดงให้เห็นถึงความตั้งใจของผู้ร่วมค้าที่จะได้รับสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สิน ด้วยยอดสุทธิเท่านั้น
36. ผู้ร่วมค้าต้องเลิกใช้วิธีรวมตามสัดส่วนนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมร่วม ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
37. ผู้ร่วมค้าต้องเลิกใช้วิธีรวมตามสัดส่วนนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมร่วมในกิจการที่ ควบคุมร่วมกัน กรณีนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ร่วมค้าจำหน่ายส่วนได้เสียของตน หรือเมื่อมีข้อจำกัด จากภายนอกที่มีผลต่อกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งทำให้ผู้ร่วมค้าไม่มีอำนาจควบคุมร่วมอีกต่อไป

วิธีส่วนได้เสีย

38. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันด้วยวิธีส่วนได้เสีย ซึ่งเป็นทางเลือก จากวิธีรวมตามสัดส่วนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 30
39. ผู้ร่วมค้ารับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ทั้งนี้โดยไม่คำนึงถึงการที่ ผู้ร่วมค้ามีเงินลงทุนในบริษัทย่อยด้วยหรือไม่ หรือผู้ร่วมค้าเรียกงบการเงินที่น่าเสนอว่างบการเงิน รวมหรือไม่
40. ผู้ร่วมค้าบางรายรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยวิธีส่วนได้เสียตามที่ระบุไว้ใน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ผู้สนับสนุนการใช้ วิธีส่วนได้เสียให้เหตุผลว่า เป็นการไม่เหมาะสมที่จะรวมรายการที่กิจการมีอำนาจควบคุม เข้าด้วยกันกับรายการที่กิจการมีอำนาจควบคุมร่วม และมีผู้ที่เชื่อว่าผู้ร่วมค้ามีอิทธิพล อย่างมีนัยสำคัญมากกว่าการมีอำนาจในการควบคุมร่วมกันในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน มาตรฐาน การบัญชีฉบับนี้ไม่ได้สนับสนุนให้ใช้วิธีส่วนได้เสีย เนื่องจากวิธีรวมตามสัดส่วนสะท้อนถึงเนื้อหา และความเป็นจริงทางเศรษฐกิจของส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกันได้ดีกว่า กล่าวคือเป็นการควบคุมส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้ใช้วิธีส่วนได้เสียเป็นแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติใน การรับรู้ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

41. ผู้ร่วมค้าต้องเลิกใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ผู้ร่วมค้าหมดอำนาจควบคุมร่วม หรือไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน
- ข้อยกเว้นการไม่ใช้วิธีรวมตามสัดส่วนและวิธีส่วนได้เสีย
42. ส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังกล่าว
43. เมื่อส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันซึ่งเคยถูกจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือไว้เพื่อขาย ไม่เข้าเกณฑ์ตามที่จัดประเภทไว้แล้ว กิจการต้องบันทึกเงินลงทุนดังกล่าวโดยใช้วิธีรวมตาม สัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสีย และปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับช่วงระยะเวลา นับตั้งแต่วันที่ มี การจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นถือไว้เพื่อขาย
44. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
45. เมื่อผู้ลงทุนหมดอำนาจในการควบคุมร่วมในกิจการ โดยที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันเดิม ไม่ได้ กลายมาเป็นบริษัทย่อยหรือบริษัทร่วมของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับเงินลงทุน ที่คงเหลืออยู่ในกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นับตั้งแต่วันที่หมดอำนาจ ควบคุมร่วม เมื่อวันที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันได้กลายสภาพเป็นบริษัทย่อย ผู้ลงทุนต้องบันทึก บัญชีสำหรับส่วนได้เสียดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ เมื่อ วันที่กิจการที่ควบคุมร่วมกันได้กลายสภาพเป็นบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับ ส่วนได้เสียดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุน ในบริษัทร่วม ในการสูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วม ผู้ลงทุนต้องวัดมูลค่าเงินลงทุน ที่คงเหลืออยู่ในกิจการที่ควบคุมร่วมกันเดิมด้วยมูลค่ายุติธรรมและต้องรับรู้ผลต่างระหว่าง มูลค่าต่อไปนี้ในกำไรหรือขาดทุน
- 45.1 มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนที่คงเหลืออยู่ และเงินที่ได้รับจากการขายส่วนได้เสีย ในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และ
- 45.2 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าว ณ วันที่สูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วม
- 45ก. เมื่อการลงทุนสิ้นสุดสภาพการเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกัน และถูกบันทึกบัญชีตามมาตรฐาน การบัญชีฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการ ประกาศใช้) มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ณ วันที่สิ้นสุดการเป็นกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ถือเป็นมูลค่ายุติธรรมเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 45x. หากผู้ลงทุนหมดอำนาจในการควบคุมร่วม ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับทุกจำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเกี่ยวกับกิจการนั้น ๆ เสมือนว่ากิจการที่ควบคุมร่วมกันได้ทำการขายสินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องนั้นออกไป ดังนั้นหากผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจัดประเภทใหม่ไปเป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการขายสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้ในส่วนของเจ้าของไปในกำไรหรือขาดทุน (เป็นการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่) เมื่อผู้ลงทุนสูญเสียอำนาจการควบคุมร่วมเช่นกัน ตัวอย่างเช่น หากกิจการที่ควบคุมร่วมกันมีสินทรัพย์ทางการเงินประเภทเผื่อขายและผู้ลงทุนสูญเสียอำนาจการควบคุมร่วมในกิจการดังกล่าว ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดังกล่าวที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นใหม่โดยบันทึกไปยังกำไรหรือขาดทุน แต่ถ้าส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันนั้นลดลง โดยที่การลงทุนดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นกิจการควบคุมร่วมกันอยู่ ผู้ลงทุนต้องจัดประเภทผลกำไรหรือขาดทุนเฉพาะสัดส่วนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้อยู่ในกำไรหรือขาดทุน

งบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ร่วมค้า

46. ผู้ร่วมค้าต้องบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกันในงบการเงินเฉพาะกิจการของผู้ร่วมค้าตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 38 - 43 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ
47. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ

รายการค้าระหว่างผู้ร่วมค้ากับการร่วมค้า

48. ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนของผลกำไรหรือผลขาดทุนที่เกิดจากการโอนหรือขายสินทรัพย์ให้แก่การร่วมค้าตามเนื้อหาของรายการค้าที่เกิดขึ้น หากผู้ร่วมค้าโอนสินทรัพย์พร้อมกับความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของให้แก่การร่วมค้าและการร่วมค้ายังคงครอบครองสินทรัพย์นั้นอยู่ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ผลกำไรหรือผลขาดทุนเฉพาะส่วนที่เป็นส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าอื่น¹ อย่างไรก็ตาม ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ผลขาดทุนทั้งจำนวนเมื่อมีหลักฐานสนับสนุนว่าสินทรัพย์ที่โอนหรือขายให้มีมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์หมุนเวียนลดลงหรือมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้น
49. เมื่อผู้ร่วมค้าซื้อสินทรัพย์จากการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าต้องไม่รับรู้ส่วนแบ่งของตนในกำไรที่การร่วมค้าได้รับจากการขายสินทรัพย์นั้นจนกว่าผู้ร่วมค้าจะได้ขายสินทรัพย์ดังกล่าวให้กับบุคคลที่สามที่มีความเป็นอิสระจากผู้ร่วมค้า และการร่วมค้า ผู้ร่วมค้าต้องรับรู้ส่วนแบ่ง

¹ ดูการตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง กิจการที่ควบคุมร่วมกัน-การโอนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวแทนเงินของผู้ร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)

ของตนในขาดทุนที่เกิดขึ้นกับการร่วมค่าจากการขายสินทรัพย์นั้นให้กับตนในลักษณะเดียวกับการรับรู้รายการกำไร เว้นแต่ขาดทุนดังกล่าวเกิดขึ้นทันทีเมื่อมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินทรัพย์หมุนเวียนลดลง หรือมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าเกิดขึ้นให้ผู้ร่วมค่าต้องรับรู้ผลขาดทุนนั้นทันที

50. ในการประเมินว่าสินทรัพย์ที่มีการโอนระหว่างผู้ร่วมค่า และการร่วมค่าด้อยค่าลงหรือไม่ ผู้ร่วมค่าต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ที่โอนระหว่างกันตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยการกำหนดมูลค่าจากการใช้ ผู้ร่วมค่าต้องประมาณการกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และกระแสเงินสดจากการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการร่วมค่านั้นไปในที่สุด

การแสดงความได้เสียในการร่วมค่าในงบการเงินของผู้ลงทุน

51. ผู้ลงทุนซึ่งไม่มีอำนาจควบคุมร่วมในการร่วมค่า ต้องบันทึกเงินลงทุนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือหากผู้ลงทุนมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการร่วมค่า ผู้ลงทุนต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

ผู้ดำเนินการของการร่วมค่า

52. ผู้ดำเนินการ หรือผู้จัดการของการร่วมค่าต้องบันทึกค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)
53. ผู้ร่วมค่ารายใดรายหนึ่ง หรือมากกว่าอาจทำหน้าที่เป็นผู้ดำเนินการหรือผู้จัดการในการร่วมค่า โดยปกติผู้ดำเนินการมักจะได้รับค่าธรรมเนียมการจัดการสำหรับหน้าที่ดังกล่าว และการร่วมค่าต้องบันทึกค่าธรรมเนียมนี้เป็นค่าใช้จ่าย

การเปิดเผยข้อมูล

54. ผู้ร่วมค่าต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นทุกข้อต่อไปนี้แยกต่างหากจากรายการหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นอื่น ยกเว้นกรณีที่ความน่าจะเป็นของผลขาดทุนจากรายการดังกล่าวอยู่ในระดับที่ไม่น่าจะเกิดขึ้น
- 54.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งผู้ร่วมค่าเป็นผู้ก่อให้เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากการมีส่วนได้เสียในการร่วมค่า และส่วนแบ่งของตนในหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นซึ่งเกิดขึ้นร่วมกับผู้ร่วมค่าอื่น
- 54.2 ส่วนแบ่งของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของการร่วมค่า เฉพาะส่วนที่ผู้ร่วมค่าอาจต้องรับผิดชอบ

- 54.3 รายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการที่ผู้ร่วมค้าอาจต้องรับภาระหนี้สินของผู้ร่วมค้าอื่นในการร่วมค้า
55. ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยจำนวนรวมของภาระผูกพันของตนที่เกิดจากการมีส่วนได้เสียในการร่วมค้าทุกข้อดังต่อไปนี้แยกต่างหากจากภาระผูกพันอื่น
- 55.1 ภาระผูกพันเกี่ยวกับการลงทุนของผู้ร่วมค้าที่เกิดจากการมีส่วนได้เสียในการร่วมค้าและส่วนแบ่งของตนในภาระผูกพันที่เกี่ยวกับการลงทุนที่เกิดขึ้นร่วมกับผู้ร่วมค้าอื่น
- 55.2 ส่วนแบ่งในภาระผูกพันที่เกี่ยวกับการลงทุนของการร่วมค้า
56. ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยรายการและคำอธิบายเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมค้าที่มีนัยสำคัญและสัดส่วนของส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของที่มีในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ผู้ร่วมค้าที่รับรู้ส่วนได้เสียของตนในกิจการที่ควบคุมร่วมกันโดยนำรายการต่าง ๆ ของกิจการที่ควบคุมร่วมกันมารวมกับรายการที่คล้ายคลึงกันในงบการเงินของตนเป็นรายบรรทัดตามวิธีรวมตามสัดส่วนหรือรับรู้อตามวิธีส่วนได้เสียให้เปิดเผยจำนวนรวมของส่วนได้เสียแต่ละรายการที่ตนมีในการร่วมค้าโดยแยกเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หนี้สินหมุนเวียน หนี้สินระยะยาว รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการร่วมค้า
57. ผู้ร่วมค้าต้องเปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการรับรู้อส่วนได้เสียในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน

วันถือปฏิบัติ

58. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 58ก. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 58ข. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

59. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

กำไรต่อหุ้น

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 33 เรื่อง กำไรต่อหุ้น ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่ สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 33 : Earnings per Share (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1-บทนำ 3
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-4ก
คำนิยาม	5-8
การวัดมูลค่า	9-63
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	9-29
กำไร	12-18
จำนวนหุ้น	19-29
กำไรต่อหุ้นปรับลด	30-63
กำไร	33-35
จำนวนหุ้น	36-40
ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลด	41-63
สิทธิเลือก ใบสำคัญแสดงสิทธิและรายการเทียบเท่า	45-48
ตราสารแปลงสภาพ	49-51
หุ้นที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข	52-57
สัญญาที่อาจจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญหรือเงินสด	58-61
สิทธิเลือกที่กิจการซื้อ	62
สิทธิเลือกขายที่กิจการเป็นผู้ออก	63
การปรับงบการเงินย้อนหลัง	64-65
การแสดงรายการ	66-69
การเปิดเผยข้อมูล	70-73ก
วันถือปฏิบัติ	74-74ก
การยกเลิกประกาศอื่น	75-76
ภาคผนวก	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 76 ภาคผนวก ก และ ข ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง กำไรต่อหุ้น และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33

บทนำ 2. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้สอดคล้องกับการปรับปรุงแก้ไขมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศซึ่งได้ดำเนินการจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2551

บทนำ 3. จุดประสงค์หลักของคณะกรรมการในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) คือ การปรับปรุงมาตรฐานอย่างจำกัด ในลักษณะเป็นการให้แนวทางและตัวอย่างเพิ่มเติมในเรื่องที่ซับซ้อน เช่น ผลกระทบของหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้าหรือบริษัทร่วม ตราสารที่มีสิทธิร่วมในส่วนทุน สิทธิเลือกขายที่กิจการออก สิทธิเลือกขายและสิทธิเลือกซื้อที่กิจการซื้อมา และเครื่องมือทางการเงินที่กำหนดให้ต้องมีการแปลงสภาพ คณะกรรมการมิได้ทบทวนแนวคิดพื้นฐานในการกำหนดและนำเสนอกำไรต่อหุ้นขึ้นใหม่

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายหลักการในการกำหนดและการแสดงกำไรต่อหุ้นในงบการเงิน เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบผลการดำเนินงานระหว่างกิจการต่างๆ ในงวดเดียวกัน และผลการดำเนินงานระหว่างงวดต่างๆ ของกิจการเดียวกันได้ดียิ่งขึ้น แม้ว่าการเปรียบเทียบกำไรต่อหุ้นระหว่างกิจการจะมีข้อจำกัดเนื่องจาก “กำไร” ของกิจการแต่ละแห่งอาจเกิดจากการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกัน แต่การใช้จำนวนหุ้นที่เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน ในการคำนวณจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ยิ่งขึ้น ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงมุ่งเน้นไปที่การกำหนดจำนวนหุ้นที่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้น

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับ
 - 2.1. งบการเงินเฉพาะกิจการหรืองบการเงินของกิจการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้
 - 2.1.1 มีหุ้นสามัญหรือตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่ซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือศูนย์กลางซื้อขายหลักทรัพย์นอกตลาดหลักทรัพย์ รวมถึงตลาดในประเทศและภูมิภาค) หรือ
 - 2.1.2 ได้ยื่น หรืออยู่ในกระบวนการยื่นงบการเงินของกิจการต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือองค์กรกำกับดูแลอื่น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเสนอขายหุ้นสามัญในตลาดสาธารณะ และ
 - 2.2. งบการเงินรวมของกลุ่มกิจการซึ่งบริษัทใหญ่มีลักษณะดังต่อไปนี้
 - 2.2.1 มีหุ้นสามัญหรือตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่ซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือศูนย์กลางซื้อขายหลักทรัพย์นอกตลาดหลักทรัพย์ รวมถึงตลาดในประเทศและภูมิภาค) หรือ
 - 2.2.2 ได้ยื่น หรืออยู่ในกระบวนการยื่นงบการเงินของกิจการต่อคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือองค์กรกำกับดูแลอื่น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเสนอขายหุ้นสามัญในตลาดสาธารณะ
3. กิจการที่เปิดเผยกำไรต่อหุ้นต้องคำนวณและเปิดเผยกำไรต่อหุ้นตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
4. หากกิจการนำเสนอทั้งงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการซึ่งจัดทำตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการเปิดเผยเฉพาะกำไรต่อหุ้นตามข้อมูลของงบการเงินรวม กิจการที่เลือกนำเสนอกำไรต่อหุ้นตามข้อมูลของงบการเงินเฉพาะกิจการด้วย ต้องแสดงข้อมูลกำไรต่อหุ้นตามข้อมูลของงบการเงินเฉพาะกิจการในงบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จของงบการเงินเฉพาะกิจการเท่านั้น กิจการต้องไม่นำเสนอข้อมูลกำไรต่อหุ้นตามข้อมูลของงบการเงินเฉพาะกิจการในงบการเงินรวม

- 4ก. หากกิจการนำเสนอส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุนในงบเฉพาะกำไรขาดทุนตามที่แสดงไว้ในย่อหน้าที่ 81 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ให้กิจการแสดงกำไรต่อหุ้นในงบเฉพาะกำไรขาดทุนดังกล่าวเท่านั้น

คำนิยาม

5. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

<i>การปรับเพิ่ม</i>	หมายถึง	การที่กำไรต่อหุ้นเพิ่มขึ้น หรือขาดทุนต่อหุ้นลดลง อันเนื่องมาจากข้อสมมติฐานว่า มีการแปลงสภาพของตราสารแปลงสภาพ มีการใช้สิทธิของสิทธิเลือกหรือใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือมีการออกหุ้นสามัญเพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้
<i>สัญญาที่อาจต้องออกหุ้นตามเงื่อนไข</i>	หมายถึง	สัญญาที่ระบุให้มีการออกหุ้นเพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้
<i>หุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข</i>	หมายถึง	หุ้นสามัญที่ต้องออกเพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่ได้ระบุไว้ในสัญญาที่อาจต้องออกหุ้นตามเงื่อนไข โดยในการออกหุ้นสามัญจะไม่ได้รับเงินสด หรือได้รับเงินสดเพียงเล็กน้อย หรือมีเงื่อนไขอื่น
<i>การปรับลด</i>	หมายถึง	การที่กำไรต่อหุ้นลดลง หรือขาดทุนต่อหุ้นเพิ่มขึ้น อันเนื่องมาจากข้อสมมติฐานว่า มีการแปลงสภาพของตราสารแปลงสภาพ มีการใช้สิทธิของสิทธิเลือกหรือใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือมีการออกหุ้นสามัญเพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้
<i>สิทธิเลือก ใบสำคัญแสดงสิทธิ และรายการเทียบเท่า</i>	หมายถึง	เครื่องมือทางการเงินที่ให้สิทธิแก่ผู้ถือในการซื้อหุ้นสามัญ
<i>หุ้นสามัญ</i>	หมายถึง	ตราสารทุนซึ่งด้อยสิทธิกว่าตราสารทุนประเภทอื่นทั้งหมด

ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็น หมายถึง เครื่องมือทางการเงิน หรือสัญญาอื่นที่อาจทำให้ผู้
หุ้นสามัญ ได้รับหุ้นสามัญ

สิทธิเลือกขาย หมายถึง สัญญาที่ให้สิทธิแก่ผู้ถือในการขายหุ้นสามัญ
ณ ราคาและช่วงเวลาที่กำหนด

6. หุ้นสามัญมีสิทธิในกำไรสำหรับงวดรองจากหุ้นประเภทอื่น เช่น หุ้นบุริมสิทธิ กิจการอาจมีหุ้นสามัญ
ได้มากกว่าหนึ่งประเภท หุ้นสามัญประเภทเดียวกันจะมีสิทธิในการรับเงินปันผลเท่าเทียมกัน
7. ตัวอย่างของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ เช่น
 - 7.1 หนี้สินทางการเงิน หรือตราสารทุนที่สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ ทั้งนี้ ตราสาร
ทุนดังกล่าวรวมถึงหุ้นบุริมสิทธิด้วย
 - 7.2 สิทธิเลือก และใบสำคัญแสดงสิทธิ
 - 7.3 หุ้นที่ต้องออกตามเงื่อนไขในสัญญาที่มีอยู่ เช่น สัญญาซื้อธุรกิจหรือซื้อสินทรัพย์อื่น
8. คำศัพท์ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับ
เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้นำมาใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
ในความหมายเดียวกันกับที่ได้ให้คำนิยามไว้ในย่อหน้าที่ 11 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32
ยกเว้นที่ระบุไว้เป็นอย่างอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 ได้ให้คำนิยามของเครื่องมือทาง
การเงิน สินทรัพย์ทางการเงิน หนี้สินทางการเงิน ตราสารทุน และมูลค่ายุติธรรม และได้ให้
แนวทางในการนำนิยามดังกล่าวไปใช้

การวัดมูลค่า

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน

9. กิจการต้องคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานสำหรับกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ
ของบริษัทใหญ่ และกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของผู้ถือหุ้นดังกล่าว
(หากได้แสดงไว้)
10. กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานคำนวณโดยการหารกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของ
บริษัทใหญ่ (ตัวตั้ง) ด้วยจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น (ตัวหาร)
ในระหว่างงวด
11. การแสดงกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานมีวัตถุประสงค์เพื่อวัดมูลค่าของส่วนได้เสียของหุ้นสามัญแต่ละหุ้น
ของบริษัทใหญ่จากผลการดำเนินงานของกิจการในรอบระยะเวลาที่รายงาน

กำไร

12. ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานจำนวนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ทั้งในส่วนที่เป็น
 - 12.1 กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของบริษัทใหญ่ และ
 - 12.2 กำไรหรือขาดทุนที่เป็นของบริษัทใหญ่ต้องเป็นจำนวนตามข้อ 12.1 และ 12.2 ที่ปรับปรุงด้วยเงินปันผลสุทธิจากภาษีของหุ้นบุริมสิทธิ ส่วนต่างที่เกิดขึ้นจากการจ่ายชำระหุ้นบุริมสิทธิ และผลกระทบอื่นที่คล้ายคลึงกันของหุ้นบุริมสิทธิที่จัดประเภทเป็นส่วนของผู้ถือหุ้น
13. รายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ซึ่งได้รับรู้ในงวดนั้นรวมถึงค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ และเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิที่จัดประเภทเป็นหนี้สิน ต้องนำมารวมในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ (ดูมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน)
14. จำนวนเงินปันผลสุทธิจากภาษีของหุ้นบุริมสิทธิที่ต้องหักออกจากกำไรหรือขาดทุน ได้แก่จำนวนต่อไปนี้
 - 14.1 จำนวนเงินปันผลสุทธิจากภาษีของหุ้นบุริมสิทธิชนิดไม่สะสมซึ่งได้ประกาศจ่ายสำหรับงวดนั้น และ
 - 14.2 จำนวนเงินปันผลสุทธิจากภาษีของหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมสำหรับงวด ไม่ว่าจะมีการประกาศจ่ายหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ต้องไม่รวมจำนวนเงินปันผลใด ๆ ของหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมสำหรับงวดก่อน ๆ ที่ได้จ่ายหรือประกาศจ่ายในงวดปัจจุบัน
15. หุ้นบุริมสิทธิที่มีจำนวนเงินปันผลเริ่มต้นต่ำเพื่อชดเชยกับการที่กิจการขายหุ้นบุริมสิทธิในราคาที่มีส่วนลด หรือมีเงินปันผลในงวดต่อ ๆ มาสูงกว่าอัตราตลาดเพื่อชดเชยให้กับผู้ลงทุนที่ซื้อหุ้นบุริมสิทธิในราคาที่มีส่วนเพิ่ม บางครั้งเรียกว่า “หุ้นบุริมสิทธิอัตราเพิ่ม” ส่วนเพิ่มหรือส่วนลดของ “หุ้นบุริมสิทธิอัตราเพิ่ม” ณ วันออกหุ้น ต้องตัดจำหน่ายไปยังกำไรสะสมตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง และถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิในการคำนวณกำไรต่อหุ้น
16. กิจการอาจมีการรับซื้อคืนหุ้นบุริมสิทธิจากผู้ถือหุ้นโดยการทำข้อเสนอซื้อหุ้นของกิจการ มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายให้ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิส่วนที่เกินกว่ามูลค่าตามบัญชีของหุ้นบุริมสิทธิถือเป็นผลตอบแทนที่ให้แก่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ และต้องบันทึกหักจากกำไรสะสมของกิจการ จำนวนดังกล่าวต้องนำมาหักออกในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่
17. กิจการอาจจงใจให้มีการแปลงสภาพหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพก่อนกำหนดโดยการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขการแปลงสภาพเดิม หรือเงื่อนไขการจ่ายชำระเพิ่มเติมที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ถือตราสารมูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญหรือของสิ่งตอบแทนอื่นที่จ่ายส่วนที่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญที่ออกตามเงื่อนไขการแปลงสภาพเดิม ถือเป็นผลตอบแทนที่ให้แก่ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิ และต้องนำมาหักออกในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่

18. มูลค่าตามบัญชีของหุ้นบุริมสิทธิส่วนที่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายชำระต้องรวมเข้าไปในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่

จำนวนหุ้น

19. กิจการต้องใช้จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นในระหว่างงวดในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน

20. การใช้จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นในระหว่างงวดสะท้อนให้เห็นถึงความเป็นไปได้ที่จำนวนทุนของผู้ถือหุ้นจะแปรผันในระหว่างงวด ซึ่งเป็นผลมาจากจำนวนหุ้นที่มากขึ้นหรือน้อยลง ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นในระหว่างงวด คือจำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นต้นงวด ปรับปรุงด้วยจำนวนหุ้นสามัญที่ซื้อคืนหรือที่ออกจำหน่ายในระหว่างงวด คูณด้วยสัดส่วนของเวลา ซึ่งหมายถึง สัดส่วนจำนวนวัน ซึ่งมีหุ้นดังกล่าวเทียบต่อจำนวนวันทั้งสิ้นในงวดนั้น อนึ่ง ในบางสถานการณ์ กิจการอาจใช้วิธีประมาณการถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักอย่างสมเหตุสมผลแทนการคำนวณอย่างละเอียด

21. โดยส่วนใหญ่กิจการจะนำหุ้นสามัญมารวมคำนวณในจำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก นับจากวันที่กิจการมีสิทธิได้รับสิ่งตอบแทนจากการจำหน่ายหุ้นนั้น (ซึ่งโดยปกติจะเป็นวันที่ออกจำหน่าย) ตัวอย่างเช่น

- 21.1 หุ้นสามัญที่ออกโดยการแลกเปลี่ยนกับเงินสด ต้องนำมารวมคำนวณเมื่อกิจการมีสิทธิได้รับเงินสด
- 21.2 หุ้นสามัญที่ออกเนื่องจากผู้ถือหุ้นสมัครใจนำเงินปันผลของหุ้นสามัญหรือหุ้นบุริมสิทธิกลับมาลงทุนใหม่ ต้องนำมารวมคำนวณเมื่อได้นำเงินปันผลมาลงทุนใหม่
- 21.3 หุ้นสามัญที่ออกเนื่องจากการแปลงตราสารหนี้เป็นหุ้นสามัญ ต้องนำมารวมคำนวณนับจากวันที่กิจการหยุดบันทึกดอกเบี้ยค้างจ่าย
- 21.4 หุ้นสามัญที่ออกเพื่อชำระดอกเบี้ยหรือเงินต้นของเครื่องมือทางการเงินอื่น ต้องนำมารวมคำนวณนับจากวันที่กิจการหยุดบันทึกดอกเบี้ยค้างจ่าย
- 21.5 หุ้นสามัญที่ออกเพื่อชำระหนี้สินของกิจการ ต้องนำมารวมคำนวณนับจากวันที่ชำระหนี้
- 21.6 หุ้นสามัญที่ออกเพื่อเป็นสิ่งตอบแทนในการได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่นอกเหนือจากเงินสด ต้องนำมารวมคำนวณ ณ วันที่รับรู้การได้มาของสินทรัพย์
- 21.7 หุ้นสามัญที่ออกเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่กิจการได้รับ ต้องนำมารวมคำนวณ ณ วันที่กิจการได้รับบริการ

วันที่กิจการเริ่มนำหุ้นสามัญมารวมคำนวณต้องเป็นไปตามเงื่อนไขและข้อกำหนดที่ระบุไว้ในการออกหุ้นนั้นๆ ดังนั้น กิจการต้องนำเนื้อหาของสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการออกหุ้นสามัญมาพิจารณาประกอบการคำนวณอย่างเหมาะสม

22. กิจการต้องนำหุ้นสามัญที่ออกเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของผลตอบแทนที่โอนสำหรับการรวมธุรกิจมารวมในการคำนวณจำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักนับจากวันที่ซื้อธุรกิจ เนื่องจากกิจการซึ่งเป็นผู้ซื้อต้องรวมกำไรและขาดทุนของผู้ถูกซื้อในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของตนนับจากวันที่ซื้อธุรกิจเป็นต้นไป
23. กิจการต้องนำหุ้นสามัญที่ต้องออกเมื่อมีการแปลงสภาพตราสารที่บังคับการแปลงสภาพมารวมคำนวณกำไรต่อหุ้นชั้นพื้นฐานนับตั้งแต่วันที่ในสัญญา
24. กิจการต้องถือว่าหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขเป็นหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้น และนำหุ้นดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อหากำไรต่อหุ้นชั้นพื้นฐานนับตั้งแต่วันที่ขึ้นไปตามเงื่อนไขทุกข้อที่ระบุไว้ (เช่น เหตุการณ์ได้เกิดขึ้น) หุ้นที่ต้องออกตามเงื่อนไขของเวลาไม่ถือเป็นหุ้นที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขเนื่องจากข้อกำหนดของเวลาถือว่ามีความแน่นอน แต่หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นซึ่งกิจการอาจได้รับคืน (เช่น จากการเรียกคืน) ไม่ถือเป็นหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้น และไม่ต้องนำมารวมในการคำนวณกำไรต่อหุ้นชั้นพื้นฐาน จนกว่าจะถึงวันที่กิจการไม่สามารถเรียกคืนได้อีก
25. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
26. กิจการต้องปรับปรุงจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นในระหว่างงวดปัจจุบันและงวดก่อน ๆ ทุกงวดที่นำเสนอด้วยเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของจำนวนหุ้นสามัญซึ่งไม่ทำให้ทรัพยากรของกิจการเปลี่ยนแปลงไป ทั้งนี้ไม่รวมถึงการแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญให้เป็นหุ้นสามัญ
27. กิจการอาจออกหุ้นสามัญเพิ่ม หรือจำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นอาจลดลงโดยไม่ทำให้ทรัพยากรของกิจการเปลี่ยนแปลงไป ตัวอย่างเช่น
 - 27.1 การให้หุ้นปันผลหรือการให้หุ้นโบนัส
 - 27.2 การให้โบนัสแฝงอยู่กับการออกหุ้น เช่น โบนัสที่แฝงอยู่กับการให้สิทธิแก่ผู้ถือหุ้นเดิมในการซื้อหุ้นที่ออกใหม่
 - 27.3 การแตกหุ้น
 - 27.4 การรวมหุ้น
28. ในการให้หุ้นปันผลหรือการให้หุ้นโบนัสหรือการแตกหุ้น กิจการจะออกหุ้นสามัญให้แก่ผู้ถือหุ้นเดิมโดยกิจการไม่ได้รับสิ่งตอบแทนเพิ่มเติม ดังนั้น จำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นจะมีจำนวนเพิ่มขึ้นโดยที่ทรัพยากรของกิจการไม่เพิ่มขึ้น ให้กิจการปรับปรุงจำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นก่อนเหตุการณ์ดังกล่าวตามสัดส่วนที่เปลี่ยนไปของจำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น เสมือนว่าเหตุการณ์ดังกล่าวได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันเริ่มต้นของงวดแรกสุดที่นำเสนอ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่กิจการออกหุ้นโบนัสในสัดส่วนหนึ่งหุ้นเดิมต่อสองหุ้นใหม่ กิจการต้องนำจำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นก่อนการจ่ายหุ้นปันผลคูณด้วยสาม เพื่อหาจำนวนรวมใหม่ของหุ้นสามัญทั้งหมด หรือคูณด้วยสองเพื่อหาจำนวนหุ้นสามัญที่เพิ่มขึ้น
29. โดยปกติ การรวมหุ้นจะทำให้จำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นลดลง โดยที่ทรัพยากรของกิจการไม่ลดลง อย่างไรก็ตาม หากผลกระทบในภาพรวมคือมีการซื้อหุ้นคืนที่มูลค่ายุติธรรม การลดลง

ของหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นจะเป็นผลมาจากการลดลงของทรัพยากรของกิจการ ตัวอย่างกรณี การรวมหุ้นร่วมกับการจ่ายเงินปันผลพิเศษ จำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก สำหรับงวดที่รายการดังกล่าวเกิดขึ้น จะต้องปรับปรุงด้วยการลดลงของจำนวนหุ้นสามัญนับตั้งแต่วันที่รับรู้เงินปันผลพิเศษดังกล่าว

กำไรต่อหุ้นปรับลด

30. กิจการต้องคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ และกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของผู้ถือหุ้นดังกล่าว (หากได้แสดงไว้)
31. ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด กิจการต้องปรับปรุงกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ และจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นด้วยผลกระทบของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดทั้งหมด
32. วัตถุประสงค์ของการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการคำนวณกำไรต่อหุ้นชั้นพื้นฐาน กล่าวคือ เพื่อวัดมูลค่าของส่วนได้เสียของหุ้นสามัญแต่ละหุ้นจากผลการดำเนินงานของกิจการ โดยคำนึงถึงผลกระทบของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดทั้งหมดที่ถือโดยผู้ถือหุ้นในระหว่างงวด ดังนี้
 - 32.1 กำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่จะเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนเงินปันผลและดอกเบี้ย (สุทธิจากภาษีเงินได้) ที่รับรู้ในระหว่างงวด เฉพาะส่วนที่เป็นของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลด และปรับปรุงด้วยการเปลี่ยนแปลงอื่นของรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เป็นผลมาจากการแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลด และ
 - 32.2 จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นจะเพิ่มขึ้นด้วยจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ต้องออกเพิ่ม โดยสมมติว่าตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดทั้งหมดได้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ

กำไร

33. ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด กิจการต้องปรับปรุงกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ (ดูวิธีคำนวณในย่อหน้าที่ 12) ด้วยจำนวนสุทธิจากภาษีเงินได้ของทุกรายการต่อไปนี้
 - 33.1 เงินปันผลหรือรายการอื่นที่เกี่ยวข้องกับตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลด ซึ่งนำไปหักกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ ตามวิธีคำนวณในย่อหน้าที่ 12
 - 33.2 ดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องกับตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดที่กิจการรับรู้ในระหว่างงวด
 - 33.3 การเปลี่ยนแปลงอื่นของรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เป็นผลมาจากการแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลด

34. ภายหลังจากที่มีการแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญให้เป็นหุ้นสามัญ รายการตามทีระบุไว้ในย่อหน้าที่ 33.1 - 33.3 จะไม่เกิดขึ้นอีกต่อไป นอกจากนี้ ผู้ถือหุ้นสามัญใหม่ยังได้เข้ามามีส่วนร่วมในกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่อีกด้วย ดังนั้น กำไรหรือขาดทุนที่เป็นของส่วนของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ ซึ่งคำนวณตามวิธีที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 12 จึงต้องถูกปรับปรุงด้วยรายการตามทีระบุไว้ในย่อหน้าที่ 33.1 - 33.3 และภาษีที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเนื่องกับตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ รวมถึงต้นทุนในการทำรายการและส่วนลดซึ่งบันทึกตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง (ดูย่อหน้าที่ 9 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
35. การแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญอาจทำให้เกิดผลกระทบที่ตามมาต่อการเปลี่ยนแปลงรายได้หรือค่าใช้จ่าย ตัวอย่างเช่น การลดลงของดอกเบี้ยจ่ายที่เกี่ยวข้องกับตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ เป็นผลให้กำไรสำหรับงวดเพิ่มขึ้นหรือขาดทุนสำหรับงวดลดลง ซึ่งอาจทำให้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับส่วนแบ่งกำไรที่ให้นักงานตามโครงการผลประโยชน์ประเภทที่ไม่ขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของกิจการ มีมูลค่าเพิ่มขึ้น ดังนั้นในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด กิจการต้องปรับปรุงกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ด้วยการเปลี่ยนแปลงในรายได้หรือค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่เป็นผลสืบเนื่องมาจากเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย
- จำนวนหุ้น
36. จำนวนหุ้นสามัญที่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดคือ จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่คำนวณตามย่อหน้าที่ 19 และ 26 บวกด้วยจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่กิจการต้องออกเพื่อรองรับการแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดทั้งสิ้นให้เป็นหุ้นสามัญ กิจการต้องสมมติว่าตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดได้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ ณ วันต้นงวด เว้นแต่จะมีการออกตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญในระหว่างงวดนั้น จึงให้สมมติว่าการแปลงสภาพหุ้นเกิดขึ้น ณ วันที่ออกตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญดังกล่าว
37. กิจการต้องพิจารณาจำนวนตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดแยกจากกันในแต่ละงวดที่นำเสนอ หมายความว่า จำนวนตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดที่รวมอยู่ในงวดตั้งแต่ต้นปีถึงวันสิ้นงวดไม่ใช่จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดที่ใช้คำนวณในงวดระหว่างกาลแต่ละงวด
38. ให้กิจการนำตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญมาถ่วงน้ำหนักตามสัดส่วนของเวลาที่ตราสารดังกล่าวถือโดยผู้ถือหุ้น ให้กิจการนำตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่มีการยกเลิกหรือหมดอายุในระหว่างงวดมารวมคำนวณเพื่อหากำไรต่อหุ้นปรับลดเฉพาะช่วงเวลาที่ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญนั้นถือโดยผู้ถือหุ้น ดังนั้นตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญซึ่งได้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญในระหว่างงวด จะนำมารวมคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดตั้งแต่ต้นงวดจนถึง

วันที่มีการแปลงสภาพ หลังจากที่มีการแปลงสภาพแล้ว กิจการต้องนำจำนวนหุ้นสามัญที่เกิดจากการแปลงสภาพมารวมคำนวณเพื่อหาทั้งกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด

39. จำนวนหุ้นสามัญที่กิจการต้องออกในการแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญแต่ละชนิด หากวิธีแปลงสภาพมีมากกว่า 1 วิธี กิจการต้องคำนวณหาจำนวนหุ้นสามัญที่ต้องออกเพื่อรองรับการแปลงสภาพ โดยใช้อัตราการแปลงสภาพหรือราคาตามสิทธิที่จะให้ประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ถือตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ
40. บริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้าอาจออกตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญให้แก่บุคคลอื่นที่ไม่ใช่บริษัทใหญ่ ผู้ลงทุน หรือผู้ร่วมค้า ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญดังกล่าวสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า หรือเป็นหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ ผู้ลงทุน หรือผู้ร่วมค้า (กิจการที่เสนอรายงาน) หากตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญเหล่านี้มีผลต่อการปรับลดกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานของกิจการที่เสนอรายงาน ให้กิจการที่เสนอรายงานนำตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อหากำไรต่อหุ้นปรับลดด้วย

ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลด

41. ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญจะมีผลในการปรับลดกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานก็ต่อเมื่อการแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญดังกล่าวเป็นหุ้นสามัญทำให้กำไรต่อหุ้นจากการดำเนินงานต่อเนื่องลดลง หรือทำให้ขาดทุนต่อหุ้นจากการดำเนินงานต่อเนื่องเพิ่มขึ้น
42. กิจการใช้กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของบริษัทใหญ่เป็นเครื่องบ่งชี้ว่า ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญมีผลทำให้กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานปรับลดลงหรือเพิ่มขึ้น กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของบริษัทใหญ่จะถูกปรับปรุงตามย่อหน้าที่ 12 และไม่รวมรายการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก
43. ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญจะเป็นการปรับเพิ่มเมื่อการแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญให้เป็นหุ้นสามัญมีผลทำให้กำไรต่อหุ้นจากการดำเนินงานต่อเนื่องเพิ่มขึ้น หรือทำให้ขาดทุนต่อหุ้นจากการดำเนินงานต่อเนื่องลดลง ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดไม่ให้สมมติว่ามีการแปลงสภาพ การใช้สิทธิ หรือการออกตราสารอื่นของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญซึ่งมีผลทำให้กำไรต่อหุ้นปรับเพิ่ม
44. ในการพิจารณาว่าตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญมีผลทำให้กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานปรับลดลงหรือเพิ่มขึ้น กิจการต้องพิจารณตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่ออกแต่ละครั้งหรือแต่ละชุดแยกจากกันแทนที่จะนำมาพิจารณารวมกัน ลำดับของการนำตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญมารวมในการคำนวณอาจมีผลต่อการปรับลดของกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน ดังนั้น เพื่อให้กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานมีการปรับลดมากที่สุด ให้กิจการนำตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่ออกแต่ละครั้งหรือแต่ละชุดมารวมคำนวณตามลำดับ เริ่มตั้งแต่ชุดที่มีผลปรับลดกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานมากที่สุดไปจนถึงน้อยที่สุด เช่น ให้นำตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลดที่มี “กำไรต่อหุ้นของหุ้นที่

เพิ่มขึ้น” ต่ำที่สุด ไปรวมอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดก่อนหุ้นที่มี “กำไรต่อหุ้นของหุ้นที่เพิ่มขึ้น” สูงกว่า โดยปกติสิทธิเลือกและใบสำคัญแสดงสิทธิจะรวมในการคำนวณเป็นลำดับแรก เนื่องจากไม่กระทบพิเศษ (ตัวตั้ง) ในการคำนวณ

สิทธิเลือก ใบสำคัญแสดงสิทธิและรายการเทียบเท่า

45. ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด กิจการต้องสมมติว่าผู้ถือจะใช้สิทธิเลือก และใบสำคัญแสดงสิทธิปรับลดของกิจการ โดยถือเสมือนว่าสิ่งตอบแทนที่กิจการได้รับจากตราสารเหล่านั้นเป็นสิ่งตอบแทนที่ได้รับการออกหุ้นสามัญในราคาตลาดถัวเฉลี่ยในระหว่างงวด ส่วนต่างระหว่างจำนวนหุ้นสามัญทั้งสิ้นที่กิจการได้ออก กับจำนวนหุ้นสามัญที่กิจการจะต้องออกในราคาตลาดถัวเฉลี่ยในระหว่างงวดตามข้อสมมติข้างต้นต้องถือว่าเป็นการออกหุ้นสามัญเพิ่มเติมโดยมิได้รับสิ่งตอบแทนใดๆ ทั้งสิ้น
46. สิทธิเลือก และใบสำคัญแสดงสิทธิจะมีผลทำให้กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานปรับลดลงเมื่อสิทธิเลือก และใบสำคัญแสดงสิทธิดังกล่าวมีเงื่อนไขที่ทำให้กิจการต้องออกหุ้นสามัญในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดถัวเฉลี่ยในระหว่างงวดของหุ้นนั้น จำนวนปรับลด คือ ราคาตลาดถัวเฉลี่ยในระหว่างงวดของหุ้นสามัญหักด้วยราคาที่ออก ดังนั้น ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ให้ถือเสมือนว่าตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญประกอบด้วยทั้งสองสัญญาต่อไปนี้
- 46.1 สัญญาที่ทำให้กิจการต้องออกหุ้นสามัญจำนวนหนึ่งในราคาตลาดถัวเฉลี่ยในระหว่างงวด ให้สมมติว่าราคาตลาดของหุ้นสามัญดังกล่าวเป็นราคาที่ยุติธรรมและไม่ทำให้กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานปรับเพิ่มขึ้นหรือลดลง กิจการจึงไม่นำหุ้นสามัญดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อหากำไรต่อหุ้นปรับลด
- 46.2 สัญญาที่ทำให้กิจการต้องออกหุ้นสามัญที่เหลือโดยมิได้รับสิ่งตอบแทน การออกหุ้นสามัญดังกล่าวไม่ทำให้กิจการได้รับสิ่งตอบแทน และไม่มีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น ดังนั้น หุ้นที่เพิ่มขึ้นจึงมีผลทำให้กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานปรับลดลง ให้กิจการนำจำนวนหุ้นสามัญดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อหากำไรต่อหุ้นปรับลด
47. สิทธิเลือก และใบสำคัญแสดงสิทธิจะมีผลทำให้กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานปรับลดลงต่อเมื่อราคาตลาดถัวเฉลี่ยในระหว่างงวดของหุ้นสามัญสูงกว่าราคาใช้สิทธิของสิทธิหรือใบสำคัญแสดงสิทธิ (เรียกว่า “เกิดประโยชน์เมื่อใช้สิทธิ”) กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังกำไรต่อหุ้นที่แสดงไว้ในอดีตเพื่อให้สะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงราคาของหุ้นสามัญ
- 47ก สำหรับสิทธิซื้อหุ้นและข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์อื่นที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ราคาที่ออกตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 46 และราคาใช้สิทธิตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 47 ต้องรวมมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ให้แก่กิจการในอนาคต ภายใต้สิทธิซื้อหุ้นหรือข้อตกลงการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์นั้น

48. สิทธิซื้อหุ้นของพนักงานที่ระบุเงื่อนไขที่แน่นอนในการใช้สิทธิหรือสามารถระบุเงื่อนไขในการใช้สิทธิได้และหุ้นสามัญที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิของพนักงานถือเป็นสิทธิเลือกในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดแม้ว่ายังมีความไม่แน่นอนในการใช้สิทธิ สิทธิซื้อหุ้นและหุ้นสามัญที่ยังไม่ได้ใช้สิทธิเหล่านั้นถือว่ามีอยู่ตั้งแต่วันที่ให้สิทธิ สิทธิซื้อหุ้นของพนักงานที่ขึ้นอยู่กับผลการดำเนินงานถือเป็นหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข เนื่องจากการออกหุ้นยังมีความไม่แน่นอนเพราะต้องขึ้นอยู่กับผลการบรรลุเงื่อนไขที่นอกเหนือจากระยะเวลาที่กำหนด

ตราสารแปลงสภาพ

49. การปรับลดที่เป็นผลมาจากตราสารแปลงสภาพต้องสะท้อนอยู่ในกำไรต่อหุ้นปรับลดตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 33 และ 36
50. หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพจะมีผลให้มีการปรับเพิ่ม หากจำนวนเงินปันผลต่อหุ้นสูงกว่ากำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน ทั้งนี้ เงินปันผลต่อหุ้นต้องเป็นเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพที่ประกาศจ่ายหรือสะสมสำหรับงวดบัญชีนั้นหารด้วยจำนวนหุ้นสามัญที่ต้องออกเพื่อรองรับการแปลงสภาพของหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน ตราสารหนี้แปลงสภาพมีผลให้มีการปรับเพิ่มเมื่อดอกเบี้ยจ่าย (สุทธิจากภาษีและรายการเปลี่ยนแปลงอื่นๆ ของรายได้หรือค่าใช้จ่าย) ต่อหุ้นสามัญที่ต้องออกเพื่อรองรับการแปลงสภาพสูงกว่ากำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน
51. การไถ่ถอนหรือการจงใจให้แปลงสภาพหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพอาจมีผลกระทบต่อหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพที่มีอยู่ก่อนซึ่งถือโดยผู้ถือหุ้นเพียงบางส่วน ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องกระจายสิ่งตอบแทนส่วนเกินตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 17 ไปยังหุ้นที่ถูกไถ่ถอนหรือแปลงสภาพ ทั้งนี้ เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาว่าหุ้นบุริมสิทธิที่ยังคงเหลืออยู่ที่ถือโดยผู้ถือหุ้นมีผลในการปรับลดหรือไม่ กิจการต้องแยกพิจารณาหุ้นที่มีการไถ่ถอนหรือแปลงสภาพออกจากหุ้นที่ไม่มีการไถ่ถอนหรือแปลงสภาพ

หุ้นที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข

52. เช่นเดียวกับการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน กิจการต้องถือว่าหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขเป็นหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้น และรวมอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดหากเข้าข่ายตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ (เช่น เหตุการณ์ได้เกิดขึ้น) โดยถือว่าหุ้นที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขได้รวมอยู่ตั้งแต่วันเริ่มต้นของงวด (หรือหากสัญญาที่อาจต้องออกหุ้นตามเงื่อนไขได้มีขึ้นหลังจากวันต้นงวดให้นับตั้งแต่วันที่ในสัญญาดังกล่าว) แต่หากยังไม่เข้าข่ายตามเงื่อนไขที่กำหนด จำนวนหุ้นที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขที่รวมอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดจะเป็นจำนวนหุ้นที่อาจต้องออกโดยถือเสมือนว่าวันสิ้นงวดนั้นเป็นวันสิ้นสุดของระยะเวลาตามเงื่อนไข ไม่อนุญาตให้กิจการปรับปรุงย้อนหลังหากช่วงเวลาตามเงื่อนไขสิ้นสุดลงแล้วแต่ยังไม่เข้าข่ายตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้
53. ในกรณีที่เงื่อนไขในการออกหุ้นกำหนดว่ากิจการต้องมีผลกำไรหรือรักษาระดับของผลกำไรให้ได้ตามจำนวนที่กำหนดในช่วงระยะเวลาหนึ่ง หากกิจการมีผลกำไรในงวดบัญชีเข้าข่ายเงื่อนไขที่กำหนด แต่ยังคงต้องรักษาระดับของผลกำไรนั้นในงวดบัญชีถัดไป การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับ

ลดให้ถือว่าจำนวนหุ้นสามัญส่วนที่ออกเพิ่มเป็นหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นหากมีผลกระทบทำให้เกิดการปรับลด ในกรณีดังกล่าว ให้กิจการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดโดยใช้จำนวนหุ้นสามัญที่ต้องออก โดยสมมติว่าผลกำไร ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานนั้นเป็นผลกำไรของงวดบัญชีสุดท้ายของระยะเวลาตามเงื่อนไข เนื่องจากผลกำไรอาจเปลี่ยนแปลงได้ในอนาคตจึงไม่ให้นำรวมหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานจนกว่าจะถึงวันสิ้นสุดของระยะเวลาตามเงื่อนไขเพราะยังไม่บรรลุเงื่อนไขทั้งหมดที่กำหนดไว้ได้

54. จำนวนหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขอาจขึ้นอยู่กับราคาตลาดในอนาคตของหุ้นสามัญ ในกรณีดังกล่าวหากมีผลกระทบทำให้เกิดการปรับลด ให้กิจการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดโดยใช้จำนวนหุ้นสามัญที่ต้องออก โดยถือเสมือนว่าราคาตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเป็นราคาตลาดเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาตามเงื่อนไข หากมีเงื่อนไขที่ขึ้นอยู่กับราคาตลาดถ่วงเฉลี่ยของระยะเวลาที่เกินกว่าสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ให้กิจการใช้ราคาถ่วงเฉลี่ยของระยะเวลาที่ผ่านมา เนื่องจากราคาตลาดอาจเปลี่ยนแปลงไปได้ในอนาคตจึงไม่ให้นำรวมหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานจนกว่าจะถึงวันสิ้นสุดของระยะเวลาตามเงื่อนไขเพราะยังไม่บรรลุเงื่อนไขทั้งหมดที่กำหนดไว้ได้
55. จำนวนหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขอาจขึ้นอยู่กับกำไรในอนาคตและราคาในอนาคตของหุ้นสามัญ ในกรณีดังกล่าว จำนวนหุ้นสามัญที่รวมอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดจะขึ้นอยู่กับเงื่อนไขทั้งสองประการ ได้แก่ กำไรจนถึงปัจจุบัน และราคาตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน ไม่ให้นำรวมหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด เว้นแต่จะเข้าข่ายเงื่อนไขทั้งสองประการ
56. ในกรณีที่จำนวนหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขอื่นที่นอกเหนือจากกำไรหรือราคาตลาด (เช่น จำนวนการเปิดร้านค้า หรือสาขาย่อย) กิจการต้องสมมติว่าสถานะต่างๆ ในปัจจุบันที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขที่กำหนดไว้จะยังคงอยู่เหมือนเดิมจนถึงวันสิ้นสุดของระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามเงื่อนไข และกิจการต้องคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดโดยรวมหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามสถานะที่กิจการเป็นอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
57. ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข (นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในสัญญาที่อาจต้องออกหุ้นตามเงื่อนไข เช่น ตราสารแปลงสภาพที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข) จะรวมอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ดังนี้
 - 57.1 ให้กิจการพิจารณาว่าจะมีการออกตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้หรือไม่ โดยใช้ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 52 ถึง 56 เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาดังกล่าว และ
 - 57.2 หากตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญดังกล่าวต้องรวมอยู่ในกำไรต่อหุ้นปรับลด ให้กิจการกำหนดผลกระทบในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดโดยใช้ข้อกำหนดในเรื่องสิทธิเลือก และใบสำคัญแสดงสิทธิ ตามย่อหน้าที่ 45 ถึง 48 เรื่องตราสารแปลงสภาพตามย่อหน้าที่ 49 ถึง 51 เรื่องสัญญาที่อาจจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญหรือเงินสด ตามย่อหน้าที่ 58 ถึง 61 หรือเรื่องอื่นๆ ตามความเหมาะสม

อย่างไรก็ตาม การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดจะไม่มีผลต่อการสมมติว่ามีการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพ เว้นแต่เป็นการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพของตราสารที่คล้ายคลึงกันกับตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ ที่ถือโดยผู้ถือตราสารนั้นโดยไม่สมมติว่าเกิดตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่อาจออกตามเงื่อนไข

สัญญาที่อาจจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญหรือเงินสด

58. เมื่อกิจการออกสัญญาที่กิจการมีสิทธิเลือกที่จะจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญหรือเงินสดก็ได้ กิจการต้องถือเสมือนว่าจะมีการจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญ และกิจการต้องรวมผลของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด หากการออกหุ้นส่งผลให้เกิดการปรับลด
59. หากกิจการได้แสดงสัญญาดังกล่าวในทางบัญชีเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน หรือเป็นองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้น และองค์ประกอบของหนี้สิน กิจการต้องปรับปรุงตัวตั้ง สำหรับการเปลี่ยนแปลงของกำไรหรือขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นในระหว่างงวดหากจัดประเภทของสัญญาดังกล่าวเป็นตราสารทุนทั้งหมด รายการปรับปรุงจะคล้ายคลึงกับรายการปรับปรุงที่กำหนดในย่อหน้าที่ 33
60. หากสิทธิเลือกที่จะจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญหรือเงินสดเป็นของผู้ถือสัญญา กิจการต้องคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด รายการที่มีผลปรับลดมากกว่าระหว่างการจ่ายชำระด้วยเงินสดและการจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญจะถูกใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด
61. ตัวอย่างของสัญญาที่อาจจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญหรือเงินสด ได้แก่ ตราสารหนี้ที่ให้สิทธิแก่กิจการโดยไม่มีข้อจำกัดในการจ่ายชำระเงินต้นเมื่อครบกำหนดด้วยเงินสดหรือหุ้นสามัญของกิจการ และอีกตัวอย่างหนึ่ง ได้แก่ สิทธิเลือกขายที่กิจการเป็นผู้ออกซึ่งให้ทางเลือกแก่ผู้ถือในการจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญหรือเงินสด

สิทธิเลือกที่กิจการซื้อ

62. สัญญาที่เป็นสิทธิเลือกขายที่กิจการซื้อ และสิทธิเลือกซื้อที่กิจการซื้อ (ได้แก่ สิทธิที่ถือโดยกิจการบนหุ้นสามัญของกิจการเอง) จะไม่รวมอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด เนื่องจากการรวมรายการดังกล่าวจะมีผลให้เป็นการปรับเพิ่ม สิทธิเลือกขายจะมีการใช้สิทธิในกรณีที่ราคาใช้สิทธิสูงกว่าราคาตลาดเท่านั้น และสิทธิเลือกซื้อจะมีการใช้สิทธิในกรณีที่ราคาใช้สิทธิต่ำกว่าราคาตลาดเท่านั้น

สิทธิเลือกขายที่กิจการเป็นผู้ออก

63. สัญญาที่กำหนดให้กิจการต้องซื้อคืนหุ้นของกิจการ เช่น สิทธิเลือกขายที่กิจการเป็นผู้ออก และสัญญาซื้อล่วงหน้าซึ่งมีผลให้มีการปรับลด ให้กิจการรวมสัญญาดังกล่าวอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด หากสัญญานั้นเกิดประโยชน์เมื่อใช้สิทธิในระหว่างงวด (ราคาใช้สิทธิหรือราคาที่ต้องมีการจ่ายชำระสูงกว่าราคาตลาดถ่วงเฉลี่ยในระหว่างงวด) กิจการต้องคำนวณผลปรับลดที่อาจเกิดขึ้นที่มีต่อกำไรต่อหุ้น ดังนี้

- 63.1 กิจการต้องถือเสมือนว่าได้มีการออกหุ้นสามัญ (ในราคาตลาดถัวเฉลี่ยในระหว่างงวด) ตั้งแต่ต้นงวดอย่างเพียงพอเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินเพื่อที่จะสามารถปฏิบัติตามสัญญาได้
- 63.2 กิจการต้องถือเสมือนว่าเงินที่ได้รับจากการออกหุ้นนั้นได้นำไปใช้ในการปฏิบัติตามสัญญา (นำไปใช้ซื้อหุ้นสามัญคืน) และ
- 63.3 หุ้นสามัญส่วนเพิ่ม (ผลต่างระหว่างจำนวนหุ้นสามัญที่ถือเสมือนว่ามีการออกกับจำนวนหุ้นสามัญที่ได้รับจากการปฏิบัติตามสัญญา) ต้องรวมอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด

การปรับปรุงงบการเงินย้อนหลัง

64. หากจำนวนหุ้นสามัญหรือตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้นเนื่องจากการให้หุ้นปันผล การให้หุ้นโบนัส หรือการแตกหุ้น หรือลดลงเนื่องจากการรวมหุ้น กิจการต้องปรับปรุงการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับทุกงวดที่แสดงในงบการเงินย้อนหลัง หากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน แต่ก่อนที่กิจการจะอนุมัติให้ออกงบการเงิน กิจการต้องคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับทุกงวดที่แสดงในงบการเงินโดยใช้จำนวนหุ้นใหม่ และต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ากำไรต่อหุ้นเหล่านั้นได้สะท้อนให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในจำนวนหุ้นดังกล่าว นอกจากนี้ กิจการต้องปรับกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับงบการเงินทุกงวดที่นำเสนอด้วยรายการผลกระทบจากข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการปรับปรุงอันเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่บันทึกด้วยวิธีปรับปรุงย้อนหลัง
65. ไม่ให้กิจการปรับกำไรต่อหุ้นปรับลดย้อนหลังสำหรับงวดก่อน ๆ ที่แสดงในงบการเงินในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงสมมติฐานที่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้น หรือการแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญไปเป็นหุ้นสามัญ

การแสดงรายการ

66. กิจการต้องแสดงกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับงวดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ สำหรับกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ และสำหรับกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ โดยแยกตามประเภทของหุ้นสามัญที่มีสิทธิแตกต่างกันในส่วนแบ่งกำไรสำหรับงวด กิจการต้องแสดงกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดในงบการเงินอย่างเด่นชัดและเท่าเทียมกันทุกงวด
67. ให้กิจการแสดงกำไรต่อหุ้นทุกงวดที่ได้นำเสนอในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หากมีการแสดงกำไรต่อหุ้นปรับลดในงวดใดงวดหนึ่ง กิจการต้องแสดงกำไรต่อหุ้นปรับลดในทุกงวดที่นำเสนอด้วยแม้ว่ากำไรต่อหุ้นปรับลดจะมีจำนวนเท่ากับกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานก็ตาม หากกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและ

กำไรต่อหุ้นปรับลดมีจำนวนเท่ากัน กิจการสามารถแสดงกำไรต่อหุ้นทั้งคู่ในบรรทัดเดียวกันของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

- 67ก. หากกิจการนำเสนอส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุนในงบเฉพาะกำไรขาดทุนตามที่แสดงไว้ในย่อหน้าที่ 81 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ให้กิจการแสดงกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 66 และ 67 ในงบเฉพาะกำไรขาดทุนดังกล่าว
68. กิจการที่มีการรายงานเกี่ยวกับการดำเนินงานที่ยกเลิก ต้องเปิดเผยจำนวนกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับการดำเนินงานที่ยกเลิกในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- 68ก. หากกิจการนำเสนอส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุนในงบเฉพาะกำไรขาดทุนตามที่แสดงไว้ในย่อหน้าที่ 81 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ให้กิจการแสดงกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับการดำเนินงานที่ยกเลิกตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 68 ในงบเฉพาะกำไรขาดทุนดังกล่าวหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
69. กิจการต้องแสดงกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด แม้ว่าจำนวนดังกล่าวจะติดลบ (ขาดทุนต่อหุ้น) ก็ตาม

การเปิดเผยข้อมูล

70. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- 70.1 จำนวนที่ใช้เป็นตัวตั้งในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด และการกระทบยอดจำนวนดังกล่าวให้เป็นกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่สำหรับงวด การกระทบยอดดังกล่าวจะต้องแยกผลกระทบของตราสารแต่ละประเภทที่มีผลกระทบต่อกำไรต่อหุ้น
- 70.2 จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ใช้เป็นตัวหารในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน และกำไรต่อหุ้นปรับลด และการกระทบยอดระหว่างกันของจำนวนหุ้นสามัญดังกล่าว การกระทบยอดดังกล่าวจะต้องแยกผลกระทบของตราสารแต่ละประเภทที่มีผลกระทบต่อกำไรต่อหุ้น
- 70.3 ตราสาร (รวมทั้งหุ้นที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข) ที่อาจปรับลดกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานในอนาคต แต่ยังไม่ได้รวมอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด เนื่องจากตราสารดังกล่าวทำให้กำไรต่อหุ้นปรับเพิ่มในงวดที่นำเสนอรายงาน
- 70.4 รายละเอียดของรายการหุ้นสามัญ หรือตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ นอกเหนือจากที่ได้บันทึกตามย่อหน้าที่ 64 ซึ่งเกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน และอาจทำให้จำนวนหุ้นสามัญหรือตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่มีอยู่

ณ วันสิ้นงวด เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ หากรายการดังกล่าวเกิดขึ้นก่อนวันสิ้น
รอบระยะเวลารายงาน

71. ตัวอย่างของรายการตามย่อหน้าที่ 70.4 เช่น
- 71.1 การออกหุ้นโดยแลกเปลี่ยนกับเงินสด
 - 71.2 การออกหุ้นเพื่อนำเงินที่ได้รับไปชำระหนี้หรือไถ่ถอนหุ้นบุริมสิทธิที่ถือโดยผู้ถือหุ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
 - 71.3 การไถ่ถอนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น
 - 71.4 การแปลงสภาพหรือการใช้สิทธิของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเป็นหุ้นสามัญ
 - 71.5 การออกสิทธิเลือก ใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือตราสารแปลงสภาพ และ
 - 71.6 การบรรลุเงื่อนไขที่ทำให้กิจการต้องออกหุ้นที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข
- กิจการไม่ต้องปรับปรุงมูลค่ากำไรต่อหุ้นด้วยรายการดังกล่าวข้างต้นที่เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจากรายการดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่อทุนที่ใช้เพื่อทำให้เกิดกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด
72. เครื่องมือทางการเงินและสัญญาอื่นที่ก่อให้เกิดตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ อาจมีเงื่อนไขและข้อกำหนดที่มีผลกระทบต่อการวัดมูลค่าของกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดเงื่อนไขและข้อกำหนดเหล่านี้อาจเป็นตัวกำหนดว่าตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญทำให้เกิดการปรับลดหรือไม่ หากรายการดังกล่าวมีผลทำให้เกิดการปรับลด และเป็นตัวกำหนดผลกระทบที่มีต่อจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ถือโดยผู้ถือหุ้น และการปรับปรุงที่เป็นผลสืบเนื่องต่อกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยเงื่อนไขและข้อกำหนดของเครื่องมือทางการเงินและสัญญาอื่นดังกล่าว ถ้ามิได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
73. หากกิจการต้องการเปิดเผยจำนวนเงินต่อหุ้นของรายการอื่นเพิ่มเติมจากกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด โดยใช้ส่วนประกอบที่รายงานอื่นของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ นอกเหนือจากที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดไว้ กิจการต้องคำนวณจำนวนต่อหุ้นดังกล่าวโดยใช้จำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่กำหนดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน และจำนวนต่อหุ้นปรับลดที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเด่นชัดและเท่าเทียมกัน กิจการต้องระบุเกณฑ์ในการกำหนดตัวตั้ง รวมทั้งระบุว่าจำนวนต่อหุ้นเป็นจำนวนก่อนภาษีหรือหลังภาษี หากส่วนประกอบของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่ใช้ในการคำนวณไม่ใช่รายการที่แสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแต่ละบรรทัด กิจการต้องแสดงการกระทบยอดระหว่างส่วนประกอบดังกล่าวที่ใช้กับรายการแต่ละบรรทัดในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

- 73ก. ย่อหน้าที่ 73 ให้ถือปฏิบัติกับกิจการที่นำเสนอจำนวนเงินต่อหุ้นของรายการอื่นเพิ่มเติมจากกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด โดยใช้ส่วนประกอบที่รายงานอื่นของงบเฉพาะกำไรขาดทุน (ตามที่แสดงไว้ในย่อหน้าที่ 81 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน) นอกเหนือจากที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดไว้

วันที่ถือปฏิบัติ

74. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 74ก. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แก้ไขคำศัพท์เฉพาะตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ ได้มีการเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 4ก. 67ก. 68ก. และ 73ก. กิจการต้องถือปฏิบัติการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 หากกิจการได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการจะต้องถือปฏิบัติรายการแก้ไขเหล่านี้ในรอบระยะเวลานั้นด้วย

การยกเลิกประกาศอื่น

75. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง กำไรต่อหุ้น
76. (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

แนวทางในการนำมาปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี

กำไรหรือขาดทุนที่เป็นของบริษัทใหญ่

- ก1. เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของงบการเงินรวม กำไรหรือขาดทุนที่เป็นของบริษัทใหญ่มาจากกำไรหรือขาดทุนของกิจการที่นำมาจัดทำงบการเงินรวม หลังจากปรับปรุงด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

การออกสิทธิ

- ก2. การออกหุ้นสามัญ ณ เวลาที่มีการใช้สิทธิหรือการแปลงสภาพของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญมักจะไม่ใช่เป็นการให้โบนัสแฝง เนื่องจากโดยปกติ ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญจะออกด้วยมูลค่าเต็ม ซึ่งเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงตามสัดส่วนในทรัพยากรที่มีอยู่ของกิจการ อย่างไรก็ตาม ในการออกสิทธิ บ่อยครั้งที่ราคาใช้สิทธิต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของหุ้น ดังนั้นตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 27.2 การออกสิทธิดังกล่าวจะรวมการให้โบนัสแฝง หากการออกสิทธิเป็นการเสนอให้กับผู้ถือหุ้นเดิมทั้งหมด จำนวนหุ้นสามัญที่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดของทุกงวดก่อนที่จะมีการออกสิทธิ คือจำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นก่อนที่จะมีการออกหุ้นเพิ่ม คุณด้วยอัตราส่วนดังนี้

มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นทันทีก่อนการใช้สิทธิ

มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นตามทฤษฎีหลังการใช้สิทธิ

มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นตามทฤษฎีหลังการใช้สิทธิ คำนวณโดยการบวกราคาตลาดรวมของหุ้นทันทีก่อนการใช้สิทธิด้วยเงินที่ได้รับจากการใช้สิทธิ หาดด้วยจำนวนหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นหลังการใช้สิทธิ หากสิทธิดังกล่าวมีการซื้อขายในตลาดแยกต่างหากจากหุ้นของกิจการก่อนวันที่มีการใช้สิทธิ มูลค่ายุติธรรมที่ใช้ในการคำนวณคือ มูลค่า ณ เวลาปิดของวันสุดท้ายที่หุ้นมีการซื้อขายพร้อมกันกับสิทธิ

ตัวเลขที่ใช้ในการบ่งชี้

- ก3. เพื่อเป็นการอธิบายวิธีปฏิบัติสำหรับตัวเลขที่ใช้ในการบ่งชี้ตามย่อหน้าที่ 42 และ 43 สมมติว่ากิจการมีกำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของบริษัทใหญ่ 4,800 บาท ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกที่เป็นของบริษัทใหญ่ 7,200 บาท และขาดทุนที่เป็นของบริษัทใหญ่ 2,400 บาท และกิจการมีหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น 2,000 หุ้น และมีตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นจำนวน 400 หน่วย กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานจากการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ

เท่ากับ 2.40 บาท ขาดทุนต่อหุ้นชั้นพื้นฐานจากการดำเนินงานที่ยกเลิกเท่ากับ 3.60 บาท และขาดทุนต่อหุ้นชั้นพื้นฐานของกิจการเท่ากับ 1.20 บาท สมมติว่าตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ 400 หน่วย ไม่มีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญจำนวน 400 หน่วยดังกล่าว ต้องนำมารวมในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด เนื่องจากมีผลทำให้กำไรต่อหุ้นจากการดำเนินงานต่อเนื่องลดลงเป็น 2.00 บาท เนื่องจากกำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของบริษัทยักษ์ใหญ่เป็นตัวเลขที่ใช้ในการบ่งชี้ ดังนั้นกิจการต้องรวมตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ 400 หน่วยดังกล่าวในการคำนวณจำนวนกำไรต่อหุ้นตัวอื่น แม้ว่าผลของการรวมรายการดังกล่าวทำให้เกิดการปรับเพิ่มของกำไรต่อหุ้นชั้นพื้นฐานที่นำมาเปรียบเทียบ ซึ่งก็คือ ขาดทุนต่อหุ้นลดลง (ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกลดลงเป็น 3 บาทต่อหุ้น และขาดทุนของกิจการเป็น 1 บาทต่อหุ้น)

ราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญ

- ก4. เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญที่ถือเสมือนว่ามีการออกจะคำนวณจากราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญในระหว่างงวด ในทางทฤษฎีทุกรายการในตลาดของหุ้นสามัญของกิจการต้องนำมารวมในการกำหนดราคาตลาดถัวเฉลี่ย อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ การถัวเฉลี่ยอย่างง่ายของราคารายสัปดาห์หรือรายเดือนโดยปกติถือว่าเพียงพอแล้ว
- ก5. โดยทั่วไป ราคาปิดของตลาดถือว่าเพียงพอในการคำนวณราคาตลาดถัวเฉลี่ย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ราคาตลาดมีการขึ้นลงในช่วงกว้าง การถัวเฉลี่ยของราคาสูงและราคาต่ำมักจะเป็นตัวแทนของราคาที่เหมาะสมกว่า กิจการต้องถือปฏิบัติวิธีที่ใช้ในการคำนวณราคาตลาดถัวเฉลี่ยอย่างสม่ำเสมอ เว้นแต่ราคาที่คำนวณด้วยวิธีดังกล่าวไม่ได้เป็นตัวแทนของราคาอีกต่อไป เนื่องจากสถานการณ์เปลี่ยนแปลงไป ตัวอย่างเช่น กิจการที่ใช้ราคาปิดของตลาดในการคำนวณราคาตลาดถัวเฉลี่ยมาเป็นเวลาหลายปี ซึ่งเป็นช่วงที่ราคาตลาดค่อนข้างมีเสถียรภาพ อาจเปลี่ยนมาคำนวณโดยการถัวเฉลี่ยราคาสูงและราคาต่ำหากราคาเริ่มมีการผันผวนอย่างมาก และราคาปิดของตลาดไม่สามารถเป็นตัวแทนของราคาถัวเฉลี่ยที่เหมาะสมอีกต่อไป

สิทธิเลือก ใบสำคัญแสดงสิทธิ และรายการเทียบเท่า

- ก6. สิทธิเลือกหรือใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อตราสารแปลงสภาพจะถูกสมมติให้มีการใช้สิทธิซื้อตราสารแปลงสภาพเมื่อราคาถัวเฉลี่ยของตราสารแปลงสภาพและหุ้นสามัญที่ต้องออกเพื่อรองรับการแปลงสภาพสูงกว่าราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกและใบสำคัญแสดงสิทธิ อย่างไรก็ตาม ไม่ให้สมมติว่ามีการใช้สิทธิ หากตราสารแปลงสภาพที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันที่ถือโดยบุคคลภายนอก (ถ้ามี) ไม่ได้ถูกสมมติให้มีการแปลงสภาพ
- ก7. สิทธิเลือกหรือใบสำคัญแสดงสิทธิอาจอนุญาตหรือกำหนดให้มีการทำข้อเสนอซื้อหนี้สินหรือตราสารอื่นของกิจการ (หรือของบริษัทยักษ์ใหญ่หรือบริษัทย่อยของกิจการ) โดยการจ่ายชำระราคาใช้สิทธิทั้งจำนวนหรือบางส่วน ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด สิทธิเลือกหรือใบสำคัญแสดงสิทธิ

ดังกล่าวจะมีผลกระทบในการปรับลด หาก (1) ราคาตลาดถั่วเฉลี่ยของหุ้นสามัญที่เกี่ยวข้องสำหรับงวดมากกว่าราคาใช้สิทธิ หรือ (2) ราคาขายของตราสารที่มีการทำข้อเสนอซื้อต่ำกว่าตราสารที่อาจมีการทำข้อเสนอซื้อตามข้อตกลงของสิทธิเลือกหรือใบสำคัญแสดงสิทธิ และส่วนต่อมูลค่าที่เกิดขึ้นส่งผลให้ราคาใช้สิทธิที่แท้จริงต่ำกว่าราคาตลาดของหุ้นสามัญที่ต้องออกเพื่อรองรับการใช้สิทธิ ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ให้สมมติว่ามีการใช้สิทธิของสิทธิเลือกและใบสำคัญแสดงสิทธิ และมีการทำข้อเสนอซื้อหนี้สินหรือตราสารอื่น หากการทำข้อเสนอซื้อด้วยเงินสดเป็นประโยชน์ต่อผู้ถือสิทธิเลือกหรือใบสำคัญแสดงสิทธิมากกว่า และสัญญาอนุญาตให้มีการทำข้อเสนอซื้อด้วยเงินสด กิจการต้องสมมติว่ามีการทำข้อเสนอซื้อด้วยเงินสด ดอกเบี้ย (สุทธิจากภาษี) ของหนี้สินใด ๆ ที่สมมติว่ามีการทำข้อเสนอซื้อ ต้องบวกกลับเป็นรายการปรับปรุงในตัวเอง

- ก8. ให้ใช้วิธีปฏิบัติที่คล้ายคลึงกันกับหุ้นบุริมสิทธิที่มีข้อกำหนดที่คล้ายคลึงกัน หรือกับตราสารอื่นที่มีสิทธิเลือกในการแปลงสภาพที่อนุญาตให้ผู้ลงทุนสามารถจ่ายเงินสดเพื่ออัตราการแปลงสภาพที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุนมากกว่า
- ก9. เงื่อนไขอ้างอิงของสิทธิเลือกหรือใบสำคัญแสดงสิทธิอาจกำหนดให้เงินที่ได้รับจากการใช้สิทธิของตราสารดังกล่าวต้องนำไปไถ่ถอนหนี้สินหรือตราสารอื่นของกิจการ (หรือของบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยของกิจการ) ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด กิจการต้องถือเสมือนว่ามีการใช้สิทธิเลือกและใบสำคัญแสดงสิทธิดังกล่าว และเงินที่ได้รับต้องนำไปซื้อหนี้สินที่ราคาตลาดถั่วเฉลี่ยของหนี้สินแทนที่จะนำไปซื้อหุ้นสามัญ อย่างไรก็ตาม ส่วนเกินของเงินที่ได้รับจากการสมมติว่ามีการใช้สิทธิกับจำนวนเงินที่สมมติว่ามีการซื้อหนี้สิน ต้องนำมาพิจารณาในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด (เช่น สมมติว่ามีการซื้อหุ้นสามัญกลับคืน) ดอกเบี้ย (สุทธิจากภาษี) ของหนี้สินใด ๆ ที่สมมติว่ามีการซื้อคืน ต้องบวกกลับเป็นรายการปรับปรุงในตัวเอง

สิทธิเลือกขายที่กิจการเป็นผู้ออก

- ก10. เพื่อเป็นการอธิบายวิธีปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 63 สมมติว่ากิจการมีสิทธิเลือกขายหุ้นสามัญของกิจการที่ถือโดยผู้ถือหุ้นจำนวน 120 สิทธิ ซึ่งมีราคาใช้สิทธิ 35 บาท ราคาตลาดถั่วเฉลี่ยของหุ้นสามัญของกิจการสำหรับงวดคือ 28 บาท ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ให้กิจการสมมติว่ากิจการได้ออกหุ้นสามัญจำนวน 150 หุ้น ที่ราคา 28 บาทต่อหุ้น ณ ต้นงวด เพื่อเป็นการปฏิบัติตามภาวะผูกพันในสิทธิเลือกขายจำนวน 4,200 บาท ผลต่างระหว่างหุ้นสามัญ 150 หุ้นที่ออกและหุ้นสามัญ 120 หุ้นที่ได้รับจากการปฏิบัติตามสิทธิเลือกขาย (หุ้นสามัญเพิ่มขึ้น 30 หุ้น) ต้องนำไปบวกที่ตัวหาร ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด

ตราสารของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วม

- ก11. ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วม ที่สามารถแปลงเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วม หรือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ ผู้ร่วมทุน หรือผู้ลงทุน (กิจการที่เสนอรายงาน) ต้องรวมอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ดังนี้

- ก11.1 ตราสารที่ออกโดยบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วม ที่ทำให้ผู้ถือสามารถได้รับ หุ้นสามัญของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วม ต้องรวมอยู่ในข้อมูลการ คำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วม กำไรต่อหุ้น เหล่านั้นต้องรวมอยู่ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นของกิจการที่เสนอรายงาน โดยอ้างอิง จากการถือตราสารของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วมโดยกิจการที่เสนอ รายงาน
- ก11.2 กิจการต้องนำตราสารของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วมที่สามารถแปลง สภาพเป็นหุ้นสามัญของกิจการที่เสนอรายงานมาพิจารณาในส่วนของตราสารที่อาจ เปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญของกิจการที่เสนอรายงาน เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณกำไร ต่อหุ้นปรับลด นอกจากนั้น กิจการต้องนำสิทธิเลือกหรือใบสำคัญแสดงสิทธิที่ออก โดยบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วมในการซื้อหุ้นสามัญของกิจการที่เสนอ รายงานมาพิจารณาในส่วนของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญของกิจการที่เสนอ รายงานในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดรวม
- ก12. เพื่อวัตถุประสงค์ในการวัดผลกระทบต่อกำไรต่อหุ้นที่เกิดจากตราสารที่ออกโดยกิจการที่เสนอ รายงานซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วม ให้สมมติว่าตราสารดังกล่าวได้มีการแปลงสภาพ และปรับปรุงตัวตั้ง (กำไรหรือขาดทุนที่เป็น ของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่) ตามความจำเป็นตามย่อหน้าที่ 33 นอกจากการปรับปรุง ดังกล่าวแล้ว ตัวตั้งต้องถูกปรับปรุงตามการเปลี่ยนแปลงของกำไรหรือขาดทุนที่ถูกบันทึก โดยกิจการที่เสนอรายงาน (เช่น รายได้เงินปันผล หรือรายได้ตามวิธีส่วนได้เสีย) อันเนื่องมาจากการเพิ่มขึ้นของจำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นของบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วม ซึ่งเป็นผลมาจากการสมมติว่ามีการแปลงสภาพ ตัวหารของการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดไม่ได้ รับผลกระทบเนื่องจากจำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นของกิจการที่เสนอรายงานไม่เปลี่ยนแปลง ไปจากการสมมติว่ามีการแปลงสภาพ

ตราสารที่มีสิทธิร่วมในส่วนทุนและหุ้นสามัญหลายประเภท

- ก13. ส่วนของเจ้าของสำหรับบางกิจการรวมถึง
- ก13.1 ตราสารที่ร่วมรับเงินปันผลกับหุ้นสามัญตามอัตราที่กำหนดไว้ล่วงหน้า (เช่น สองต่อหนึ่ง) ซึ่งในหลายกรณีอาจมีการกำหนดขอบเขตสูงสุดในการร่วมรับเงินปันผล (เช่น มากจนถึง แต่ไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ต่อหุ้น)
- ก13.1 หุ้นสามัญประเภทที่มีการจ่ายเงินปันผลในอัตราที่ต่างไปจากหุ้นสามัญประเภทอื่น แต่ไม่มีสิทธิเหนือกว่า
- ก14. เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ให้สมมติว่ามีการแปลงสภาพของตราสาร ที่อธิบายในย่อหน้าที่ ก13. ซึ่งสามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้หากผลกระทบของการแปลง สภาพทำให้เกิดการปรับลด สำหรับตราสารที่ไม่สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญประเภทใด ประเภทหนึ่งได้ กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดจะต้องถูกปันส่วนให้กับหุ้นและตราสารที่มีสิทธิร่วม

ในส่วนทุนในแต่ละประเภทที่แตกต่างกันตามสิทธิในเงินปันผลและสิทธิอื่น ๆ ในการร่วมรับกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร การคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดมีรายละเอียดดังนี้

- ก14.1 กำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่จะถูกปรับปรุง (กำไรลดลงและขาดทุนเพิ่มขึ้น) ด้วยจำนวนเงินปันผลที่ประกาศจ่ายในงวดของหุ้นแต่ละประเภท และจำนวนเงินปันผลตามสัญญา (หรือดอกเบี้ยของหุ้นกู้ที่มีสิทธิร่วม) ที่ต้องจ่ายสำหรับงวด (ตัวอย่างเช่น เงินปันผลสะสมที่ยังไม่ได้จ่าย)
- ก14.2 กำไรหรือขาดทุนที่เหลือต้องปันส่วนให้แก่หุ้นสามัญและตราสารที่มีสิทธิร่วมในส่วนทุน เพื่อให้แต่ละตราสารได้ร่วมรับกำไรเสมือนหนึ่งว่าได้มีการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดไปแล้ว จำนวนรวมของกำไรหรือขาดทุนที่ได้ปันส่วนให้แก่ตราสารทุนแต่ละประเภทถูกกำหนดโดยการรวมจำนวนที่ปันส่วนสำหรับเงินปันผล และจำนวนที่ปันส่วนสำหรับลักษณะการร่วมรับเข้าด้วยกัน
- ก14.3 จำนวนกำไรหรือขาดทุนทั้งหมดที่ปันส่วนให้แก่ตราสารทุนแต่ละประเภทต้องการด้วยจำนวนตราสารที่คงเหลืออยู่ที่ได้รับการปันส่วนกำไรเพื่อคำนวณกำไรต่อหุ้นสำหรับตราสารนั้น

สำหรับการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ต้องสมมติว่าตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญทั้งหมดได้มีการออกและรวมอยู่ในหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นแล้ว

หุ้นที่มีการจ่ายชำระบางส่วน

- ก15. สำหรับหุ้นสามัญที่ออกแต่ยังจ่ายชำระไม่เต็มมูลค่า ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน กิจการต้องนำหุ้นสามัญดังกล่าวมาคำนวณตามสัดส่วนที่มีสิทธิได้รับเงินปันผลในระหว่างงวด เมื่อเปรียบเทียบกับหุ้นสามัญที่ชำระเต็มมูลค่า
- ก16. ในกรณีที่หุ้นที่มีการจ่ายชำระบางส่วนไม่ได้รับสิทธิให้มีส่วนร่วมในเงินปันผลระหว่างงวด กิจการต้องถือปฏิบัติกับหุ้นดังกล่าวเหมือนกับใบสำคัญแสดงสิทธิหรือสิทธิเลือกในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ยอดคงค้างที่ยังไม่ได้จ่ายชำระต้องถือเสมือนว่าเป็นจำนวนเงินที่ใช้ไปในการซื้อหุ้นสามัญ จำนวนของหุ้นที่ต้องนำมาคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดคือส่วนต่างระหว่างจำนวนหุ้นที่จองแล้วกับจำนวนหุ้นที่สมมติว่ามีการซื้อ

ภาคผนวก ข

การแก้ไขประกาศอื่น

การแก้ไขในภาคผนวกนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการจะต้องถือปฏิบัติรายการแก้ไขเหล่านี้ในรอบระยะเวลานั้นด้วย

ตัวอย่างเพื่อความเข้าใจ

ตัวอย่างต่อไปนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางความเข้าใจเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ตัวอย่างที่ 1 หุ้นบุริมสิทธิอัตราเพิ่ม

ตัวอย่างที่ 2 จำนวนหุ้นสามัญถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

ตัวอย่างที่ 3 การออกหุ้นปันผล

ตัวอย่างที่ 4 การออกสิทธิ

ตัวอย่างที่ 5 ผลกระทบของสิทธิซื้อหุ้นสามัญต่อกำไรต่อหุ้นปรับลด

ตัวอย่างที่ 5ก การหาราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นของพนักงาน

ตัวอย่างที่ 6 หุ้นกู้แปลงสภาพ

ตัวอย่างที่ 7 หุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข

ตัวอย่างที่ 8 หุ้นกู้แปลงสภาพที่กิจการมีสิทธิเลือกที่จะจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญหรือเงินสด

ตัวอย่างที่ 9 การคำนวณจำนวนหุ้นถั่วเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก : การพิจารณาลำดับของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่นำมาปรับลดกำไรต่อหุ้น

ตัวอย่างที่ 10 ตราสารของบริษัทย่อย : การคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด

ตัวอย่างที่ 11 ตราสารที่มีสิทธิร่วมในส่วนทุนและหุ้นสามัญหลายประเภท

ตัวอย่างที่ 12 การคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด และการเปิดเผยข้อมูลในงบกำไรขาดทุน (ตัวอย่างสรุปความเข้าใจ)

ตัวอย่างที่ 1 หุ้นบุริมสิทธิอัตราเพิ่ม

อ้างอิง : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 12 และ 15

ณ วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 25x1 บริษัท ช จำกัด ได้ออกหุ้นบุริมสิทธิชนิดสะสมประเภทที่ไม่สามารถแปลงสภาพและไถ่ถอนคืนได้ ซึ่งมีมูลค่าที่ตราไว้หุ้นละ 100 บาท และมีกำหนดการจ่ายเงินปันผลสะสมหุ้นละ 7 บาทต่อปี เริ่มจากปี พ.ศ. 25x4

ณ วันที่ออกหุ้น อัตราผลตอบแทนตลาดของเงินปันผลสำหรับหุ้นบุริมสิทธิชนิดเดียวกันเท่ากับร้อยละ 7 ต่อปี ดังนั้นบริษัทสามารถคาดว่าจะได้รับเงินค่าหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าวในราคา 100 บาทต่อหุ้น ถ้าอัตราเงินปันผล 7 บาทต่อหุ้น เป็นอัตราที่นำมาใช้จริงในวันที่ออกหุ้น

อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาเงื่อนไขในการจ่ายเงินปันผล บริษัทขายหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าวที่ราคา 81.63 บาทต่อหุ้น คิดเป็นส่วนลด 18.37 บาทต่อหุ้น ซึ่งราคาขายดังกล่าวเป็นมูลค่าปัจจุบันของมูลค่าที่ตราไว้หุ้นละ 100 บาท อัตราคิดลดร้อยละ 7 ในระยะเวลา 3 ปี

เนื่องจากหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าวจัดประเภทเป็นส่วนทุน ดังนั้น ส่วนลดของหุ้นบุริมสิทธิ ณ วันออกหุ้น ต้องตัดจำหน่ายไปยังกำไรสะสมตามวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง และถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ ในการคำนวณกำไรต่อหุ้น ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน เงินปันผลต่อหุ้นบุริมสิทธิดังต่อไปนี้ ต้องหักออกจากกำไรหรือขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่

ปี	มูลค่าตามบัญชี ของหุ้นบุริมสิทธิ ณ วันที่ 1 มกราคม (บาท)	เงินปันผล ^(ก) (บาท)	มูลค่าตามบัญชี ของหุ้นบุริมสิทธิ ณ วันที่ 31 ธันวาคม ^(ข) (บาท)	เงินปันผลจ่าย (บาท)
25x1	81.63	5.71	87.34	-
25x2	87.34	6.12	93.46	-
25x3	93.46	6.54	100.00	-
หลังจากนั้น	100.00	7.00	107.00	(7.00)

(ก) ที่อัตราร้อยละ 7

(ข) ก่อนการจ่ายเงินปันผล

ตัวอย่างที่ 2 จำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

อ้างอิง : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 19 ถึง 21

		จำนวนหุ้นที่ออก	จำนวนหุ้น ซื้อคืน ^(ก)	จำนวนหุ้นที่ถือ โดยผู้ถือหุ้น
1 ม.ค. 25x1	ยอดคงเหลือต้นปี	2,000	300	1,700
31 พ.ค. 25x1	หุ้นที่ออกใหม่โดย จ่ายชำระเป็นเงินสด	800	-	2,500
1 ธ.ค. 25x1	ซื้อหุ้นกลับคืนโดย จ่ายชำระเป็นเงินสด	=	250	2,250
31 ธ.ค. 25x1	ยอดคงเหลือสิ้นปี	<u>2,800</u>	<u>550</u>	<u>2,250</u>

การคำนวณจำนวนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

$$(1,700 * 5/12) + (2,500 * 6/12) + (2,250 * 1/12) = 2,146 \text{ หุ้น หรือ}$$

$$(1,700 * 12/12) + (800 * 7/12) - (250 * 1/12) = 2,146 \text{ หุ้น}$$

(ก) หุ้นซื้อคืน คือ ตราสารทุนที่ถูกซื้อและถือโดยกิจการผู้ออกตราสารทุนนั้น หรือบริษัทย่อยของกิจการผู้ออกตราสารทุนนั้น

ตัวอย่างที่ 3 การให้หุ้นปันผล

อ้างอิง : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 26 27.1 และ 28

กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่สำหรับปี 25X0		180 บาท
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่สำหรับปี 25X1		600 บาท
หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นจนถึงวันที่ 30 ก.ย. 25X1		200 หุ้น
หุ้นปันผลที่ออกเมื่อวันที่ 1 ต.ค. 25X1	2 หุ้นสามัญต่อ 1 หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น ณ วันที่ 30 ก.ย. 25X1 $200 * 2 = 400$ หุ้น	
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานสำหรับปี 25X1	$\frac{600}{(200 + 400)}$	= 1.00 บาท
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานสำหรับปี 25X0	$\frac{180}{(200 + 400)}$	= 0.30 บาท

เนื่องจากกิจการออกหุ้นปันผลให้โดยไม่ได้รับสิ่งตอบแทนจึงถือว่าการออกหุ้นดังกล่าวเกิดขึ้นก่อนต้นปี 25X0 ซึ่งเป็นงวดแรกที่แสดงในงบการเงิน

ตัวอย่างที่ 4 การออกสิทธิ

อ้างอิง : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 26 27.2 และภาคผนวก ก ย่อหน้าที่ ก2

ปี	25X0	25X1	25X2
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	<u>1,100 บาท</u>	<u>1,500 บาท</u>	<u>1,800 บาท</u>
หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นก่อนวันออกสิทธิ	500 หุ้น		
การออกสิทธิ		หุ้นสามัญใหม่ 1 หุ้น ต่อหุ้นสามัญเดิมที่ถือโดยผู้ถือหุ้น 5 หุ้น (รวมเป็นหุ้นสามัญใหม่จำนวน 100 หุ้น)	
		ราคาใช้สิทธิ : หุ้นละ 5 บาท	
		วันที่ออกสิทธิ : 1 มกราคม 25X1	
		วันสิ้นสุดการใช้สิทธิ : 1 มีนาคม 25X1	
ราคาตลาดของหุ้นสามัญ 1 หุ้นทันทีก่อนที่จะมีการใช้สิทธิในวันที่ 1 มีนาคม 25X1	11 บาท		
วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน	31 ธันวาคม		

การคำนวณมูลค่าต่อหุ้นตามทฤษฎีหลังการใช้สิทธิ

มูลค่ายุติธรรมของหุ้นสามัญทั้งสิ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นก่อนการใช้สิทธิ + สิ่งตอบแทนรวมจากการใช้สิทธิ

จำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นก่อนการใช้สิทธิ + จำนวนหุ้นสามัญที่ออกเนื่องจากการใช้สิทธิ

$$\frac{(11 \text{ บาท} * 500 \text{ หุ้น}) + (5 \text{ บาท} * 100 \text{ หุ้น})}{500 \text{ หุ้น} + 100 \text{ หุ้น}}$$

$$= 10 \text{ บาท}$$

มูลค่าต่อหุ้นตามทฤษฎีหลังการใช้สิทธิ = 10 บาท

การคำนวณอัตราปรับจำนวนหุ้น

มูลค่ายุติธรรมต่อหุ้นก่อนการใช้สิทธิ	11 บาท	=	1.1
มูลค่าต่อหุ้นตามทฤษฎีหลังการใช้สิทธิ	10 บาท		

การคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน

		25X0 (บาท)	25X1 (บาท)	25X2 (บาท)
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน สำหรับปี 25X0 ตามที่ รายงานไว้เดิม	1,100 บาท <u>500 หุ้น</u>	2.20		
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน สำหรับปี 25X0 ที่ปรับ ใหม่จากการให้สิทธิ	1,100 บาท (500 หุ้น * 1.1)	<u>2.00</u>		
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน สำหรับปี 25X1 ซึ่งรวม ผลกระทบจากการให้ สิทธิ	1,500 บาท <u>(500 หุ้น * 1.1 * 2/12) + (600 * 10/12)</u>		<u>2.54</u>	
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน สำหรับปี 25X2	1,800 บาท <u>600 หุ้น</u>			<u>3.00</u>

ตัวอย่างที่ 5 ผลกระทบของสิทธิซื้อหุ้นสามัญต่อกำไรต่อหุ้นปรับลด

อ้างอิง : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 45 ถึง 47

กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่สำหรับปี 25X1	1,200,000 บาท
จำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักระหว่างปี 25X1	500,000 หุ้น
ราคาตลาดถัวเฉลี่ยต่อหุ้นระหว่างปี 25X1	20 บาท
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่กิจการต้องออกให้ตามสิทธิระหว่างปี 25X1	100,000 หุ้น
ราคาใช้สิทธิซื้อหุ้นระหว่างปี 25X1	15 บาท

การคำนวณกำไรต่อหุ้น

	จำนวนกำไร	จำนวนหุ้น	กำไรต่อหุ้น
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่สำหรับปี 25X1	1,200,000 บาท		
จำนวนหุ้นที่ถือโดยผู้ถือหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักระหว่างปี 25X1		500,000	
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน			2.40 บาท
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ต้องออกให้ตามสิทธิ		100,000	
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่สมมติว่าออกที่ราคาตลาดถัวเฉลี่ย (100,000 * 15 บาท)/20 บาท	(ก)	(75,000)	
กำไรต่อหุ้นปรับลด	1,200,000 บาท	525,000	2.29 บาท

(ก) กำไรไม่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของจำนวนหุ้นโดยรวมเกิดจากการเพิ่มขึ้นของจำนวนหุ้น (25,000 หุ้น) ที่ถือว่ากิจการต้องออกโดยไม่ได้รับสิ่งตอบแทน (ดูย่อหน้าที่ 46.2 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้)

ตัวอย่างที่ 5ก การหาราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นของพนักงาน

จำนวนสิทธิซื้อหุ้นที่ยังไม่ได้รับสิทธิถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักต่อพนักงาน	1,000
จำนวนเงินถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักต่อพนักงานซึ่งจะถูกรับรู้ตลอดช่วงเวลาที่เหลือของระยะเวลาให้ได้รับสิทธิซึ่งพนักงานจะต้องให้บริการเพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่จะได้รับสิทธิซื้อหุ้นซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่องการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	1,200 บาท
ราคาใช้สิทธิที่เป็นเงินสดของสิทธิซื้อหุ้นที่ยังไม่ได้รับสิทธิ	15 บาท
การคำนวณราคาใช้สิทธิที่ปรับปรุงแล้ว	
มูลค่ายุติธรรมของบริการที่จะได้รับจากพนักงานแต่ละคน	1,200 บาท
มูลค่ายุติธรรมของบริการที่จะได้รับจากพนักงานต่อสิทธิเลือก (1,200 บาท / 1,000)	1.20 บาท
ราคาใช้สิทธิของสิทธิซื้อหุ้นทั้งหมด (15 บาท + 1.20 บาท)	16.20 บาท

ตัวอย่างที่ 6 หุ้นกู้แปลงสภาพ*

อ้างอิง : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 33 34 36 และ 49

กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	1,004	บาท
หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	1,000	หุ้น
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	1	บาท
หุ้นกู้แปลงสภาพ	100	หุ้น
หุ้นกู้ 10 หุ้น สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ 3 หุ้น		
ดอกเบี้ยจ่ายสำหรับปีปัจจุบันที่เกี่ยวข้องกับองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินของหุ้นกู้แปลงสภาพ	10	บาท
ภาษีเงินได้และภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับดอกเบี้ยจ่ายดังกล่าว	4	บาท

หมายเหตุ : ดอกเบี้ยจ่ายรวมถึงการตัดจำหน่ายส่วนลดที่เกิดขึ้นเมื่อรับรู้องค์ประกอบที่เป็นหนี้สินเริ่มแรก (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))

* ตัวอย่างนี้ไม่ได้แสดงการจัดประเภทองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแปลงสภาพเป็นหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น หรือการจัดประเภทดอกเบี้ยหรือเงินปันผลที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายและส่วนของผู้ถือหุ้น ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	
ที่ปรับปรุงแล้ว	1,004 บาท + 10 บาท - 4 บาท = 1,010 บาท
จำนวนหุ้นสามัญจากการแปลงสภาพหุ้นกู้	30
จำนวนหุ้นสามัญที่ใช้ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด	1,000 + 30 = 1,030
กำไรต่อหุ้นปรับลด	$\frac{1,010 \text{ บาท}}{1,030 \text{ หุ้น}} = 0.98 \text{ บาท}$

ตัวอย่างที่ 7 หุ้นที่อาจต้องออกตามเงื่อนไข

อ้างอิง : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 19 24 36 37 41 ถึง 43 และ 52

หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้นในระหว่างปี 25X1	1,000,000 หุ้น (ไม่มีสิทธิเลือก ใบสำคัญแสดงสิทธิ หรือตราสารแปลงสภาพที่ถือโดยบุคคลภายนอกในระหว่างงวด)
สัญญาที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจที่เพิ่งผ่านไประบุให้การออกหุ้นสามัญเพิ่มเป็นไปตามเงื่อนไข ดังนี้	
	ออกหุ้นสามัญเพิ่มจำนวน 5,000 หุ้นต่อทุก ๆ ร้านค้าที่เปิดใหม่ในปี 25X1
	ออกหุ้นสามัญเพิ่มจำนวน 1,000 หุ้นต่อทุก ๆ 1,000 บาท ของกำไรรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ส่วนที่เกิน 2,000,000 บาท
ร้านค้าที่เปิดใหม่ในระหว่างปี 25X1	1 แห่ง ในวันที่ 1 พฤษภาคม 25X1 1 แห่ง ในวันที่ 1 กันยายน 25X1
กำไรรวมจนถึงปัจจุบันที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	1,100,000 บาท ณ วันที่ 31 มีนาคม 25X1 2,300,000 บาท ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25X1 1,900,000 บาท ณ วันที่ 30 กันยายน 25X1 (รวมขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกจำนวน 450,000 บาท) 2,900,000 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน

	ไตรมาสที่ 1	ไตรมาสที่ 2	ไตรมาสที่ 3	ไตรมาสที่ 4	ทั้งปี
ตัวตั้ง (บาท)	1,100,000	1,200,000	(400,000)	1,000,000	2,900,000
ตัวหาร :					
หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
ร้านค้าที่อาจเกิดขึ้น	-	3,333 ^(ก)	6,667 ^(ข)	10,000	5,000 ^(ค)
กำไรที่อาจเกิดขึ้น ^(ง)	-	-	-	-	-
จำนวนหุ้นทั้งหมด	1,000,000	1,003,333	1,006,667	1,010,000	1,005,000
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน (บาท)	1.10	1.20	(0.40)	0.99	2.89

(ก) 5,000 หุ้น * 2/3

(ข) 5,000 หุ้น + (5,000 หุ้น * 1/3)

(ค) (5,000 หุ้น * 8/12) + (5,000 หุ้น * 4/12)

(ง) กำไรที่อาจเกิดขึ้นไม่มีผลกระทบต่อกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน เนื่องจากมีความไม่แน่นอนว่าเงื่อนไขที่ระบุไว้จะเกิดขึ้นหรือไม่จนกระทั่งถึงวันสิ้นงวดตามเงื่อนไข ทั้งนี้ ผลกระทบเป็นจำนวนที่ไม่ต้องนำมาพิจารณาสำหรับงวดไตรมาสที่ 4 และงวดทั้งปีบัญชี เนื่องจากมีความไม่แน่นอนว่าจะบรรลุเงื่อนไขที่กำหนดไว้จนถึงวันสุดท้ายของงวด

กำไรต่อหุ้นปรับลด

	ไตรมาสที่ 1	ไตรมาสที่ 2	ไตรมาสที่ 3	ไตรมาสที่ 4	ทั้งปี
ตัวตั้ง (บาท)	1,100,000	1,200,000	(400,000)	1,000,000	2,900,000
ตัวหาร :					
หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000
ร้านค้าที่อาจเกิดขึ้น	-	5,000	10,000	10,000	10,000
กำไรที่อาจเกิดขึ้น	- ^(ก)	300,000 ^(ข)	- ^(ค)	900,000 ^(ง)	900,000 ^(จ)
จำนวนหุ้นทั้งหมด	1,000,000	1,305,000	1,010,000	1,910,000	1,910,000
กำไรต่อหุ้นปรับลด (บาท)	1.10	0.92	(0.40) ^(จ)	0.52	1.52

(ก) กำไรรวม ณ วันที่ 31 มีนาคม 25X1 ไม่เกิน 2,000,000 บาท มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้นำระดับของกำไรที่คาดการณ์ไว้ในอนาคตมารวมในการหาจำนวนหุ้นที่อาจต้องออก

(ข) $(2,300,000 \text{ บาท} - 2,000,000 \text{ บาท}) / 1,000] * 1,000 \text{ หุ้น} = 300,000 \text{ หุ้น}$

(ค) กำไรรวมน้อยกว่า 2,000,000 บาท

(ง) $(2,900,000 \text{ บาท} - 2,000,000 \text{ บาท}) / 1,000] * 1,000 \text{ หุ้น} = 900,000 \text{ หุ้น}$

(จ) เนื่องจากขาดทุนที่เกิดขึ้นในไตรมาสที่ 3 เป็นส่วนของขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก จึงไม่นำกฎเรื่องการปรับเพิ่มมาถือปฏิบัติ ตัวเลขที่ใช้ในการบ่งชี้ (นั่นคือกำไรหรือขาดทุนเฉพาะส่วนที่ยังดำเนินงานอยู่ที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่) เป็นบวก ดังนั้น ผลกระทบของหุ้นสามัญที่อาจต้องออกตามเงื่อนไขได้รวมในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลดแล้ว

ตัวอย่างที่ 8 หุ้นกู้แปลงสภาพที่กิจการมีสิทธิเลือกที่จะจ่ายชำระด้วยหุ้นสามัญหรือเงินสด

อ้างอิง : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 31-33 36 58 และ 59

บริษัทแห่งหนึ่งออกหุ้นกู้แปลงสภาพจำนวน 2,000 หุ้น ณ ต้นปีของปีที่ 1 หุ้นกุดังกล่าวมีอายุ 3 ปี ซึ่งบริษัทได้ออกหุ้นกูดัวยมูลค่าที่ตราไว้ที่หน้าตัว เท่ากับ 1,000 บาทต่อหุ้น รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 2,000,000 บาท ดอกเบี้ยจะจ่ายคืนทุกสิ้นปีด้วยอัตราร้อยละ 6 ต่อปี และหุ้นกู้ 1 หุ้น สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ 250 หุ้น ณ เวลาใดก็ได้ จนถึงวันครบกำหนดอายุหุ้นกู้ บริษัทมีสิทธิเลือกที่จะชำระเงินต้นของหุ้นกู้แปลงสภาพนี้ด้วยหุ้นสามัญหรือเงินสดก็ได้

ณ วันที่ออกหุ้นกุดังกล่าว อัตราดอกเบี้ยตลาดสำหรับหนี้ประเภทเดียวกันที่ไม่มีสิทธิแปลงสภาพอยู่ที่ร้อยละ 9 ณ วันที่ออก ราคาตลาดของหุ้นสามัญ 1 หุ้นคือ 3 บาท สมมติว่าไม่พิจารณาถึงภาษีเงินได้

กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ของปีที่ 1	1,000,000 บาท
หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	1,200,000 หุ้น
หุ้นกู้แปลงสภาพที่ถือโดยบุคคลภายนอก	2,000 หุ้น
การปันส่วนเงินที่ได้รับจากการออกหุ้นกู้:	
- องค์กรประกอบของหนี้สิน	1,848,122 บาท*
- องค์กรประกอบของทุน	151,878 บาท
	2,000,000 บาท

องค์กรประกอบของหนี้สินและองค์กรประกอบของทุนได้กำหนดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) จำนวนเงินดังกล่าวเป็นมูลค่าตามบัญชีเริ่มแรกขององค์กรประกอบของหนี้สินและองค์กรประกอบของทุน จำนวนเงินที่รับรู้เป็นสิทธิการแปลงสภาพประเภทของทุน ถือเป็นส่วนเพิ่มของทุนของกิจการและไม่ปรับปรุงจำนวนดังกล่าว

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานสำหรับปีที่ 1 :

$$\frac{1,000,000 \text{ บาท}}{1,200,000 \text{ หุ้น}} = 0.83 \text{ บาทต่อหุ้นสามัญ}$$

* เป็นมูลค่าปัจจุบันของเงินต้นและดอกเบี้ยที่คิดลดด้วยอัตราร้อยละ 9 - เงินต้นจำนวน 2,000,000 บาท จ่ายชำระคืนเมื่อครบกำหนด 3 ปี ดอกเบี้ยจ่ายทุกปี ปีละ 120,000 บาท เป็นเวลา 3 ปี

กำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับปีที่ 1 :

ต้องถือเสมือนว่าผู้ออกจะจ่ายชำระสัญญาดังกล่าวด้วยการออกหุ้นสามัญทั้งหมด ดังนั้นผลกระทบของการปรับลดจึงคำนวณตามย่อหน้าที่ 59 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

$$\frac{1,000,000 \text{ บาท} + 166,331 \text{ บาท}^{(ก)}}{1,200,000 \text{ หุ้น} + 500,000 \text{ หุ้น}^{(ข)}} = 0.69 \text{ บาทต่อหุ้นสามัญ}$$

(ก) กำไรถูกปรับเพิ่มจำนวน 166,331 บาท (1,848,122 บาท * 9%) ซึ่งเป็นผลของหนี้สิน ตามเวลาที่ล่วงเลยไป

(ข) หุ้นสามัญ 500,000 หุ้น = หุ้นสามัญ 250 หุ้น * หุ้นกู้แปลงสภาพ 2,000 หุ้น

ตัวอย่างที่ 9 การคำนวณจำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก : การพิจารณาลำดับของตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่นำมาปรับลดกำไรต่อหุ้น *

อ้างอิงลำดับแรก (Primary reference) : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 44

อ้างอิงลำดับรอง (Secondary reference) : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 10 12 19 31 ถึง 33 36 41 ถึง 47 49 และ 50

กำไร	(บาท)
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื้อที่เป็นของบริษัทใหญ่	16,400,000
หัก เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ	(6,400,000)
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื้อที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	10,000,000
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกที่เป็นของบริษัทใหญ่	(4,000,000)
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	6,000,000
หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	2,000,000
ราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญ 1 หุ้น ในระหว่างปี	75.00

ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ

สิทธิเลือก	100,000 สิทธิ ซึ่งมีราคาใช้สิทธิเท่ากับ 60 บาท
หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ	800,000 หุ้น มีมูลค่าที่ตราไว้ 100 บาท สะสมเงินปันผลจำนวน 8 บาทต่อหุ้น หุ้นบุริมสิทธิแต่ละหุ้น สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ 2 หุ้น

* ตัวอย่างนี้ไม่ได้แสดงการจัดประเภทองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแปลงสภาพเป็นหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น หรือการจัดประเภทดอกเบี้ยหรือเงินปันผลที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายและส่วนของผู้ถือหุ้น ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

หุ้นกู้แปลงสภาพอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 5 100,000,000 บาท โดยหุ้นกู้ทุก 1,000 บาท สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ 20 หุ้น ไม่มีการตัดจำหน่ายส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าที่มีผลกระทบต่อดอกเบี้ยจ่าย

อัตราภาษี ร้อยละ 40

การเพิ่มขึ้นของกำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญจากการแปลงสภาพตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญ

	กำไรที่เพิ่มขึ้น (บาท)	จำนวนหุ้นสามัญ ที่เพิ่มขึ้น	กำไรต่อจำนวนหุ้น ที่เพิ่มขึ้น(บาท)
สิทธิเลือก			
กำไรที่เพิ่มขึ้น	-		
หุ้นที่เพิ่มขึ้นซึ่งออกโดย ไม่ได้รับสิ่งตอบแทน	100,000 *(75 บาท-60 บาท) /75 บาท	20,000	-
หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ			
กำไรที่เพิ่มขึ้น	800,000 บาท *100 * 0.08	6,400,000	
หุ้นที่เพิ่มขึ้น	2 * 800,000	1,600,000	4.00
หุ้นกู้แปลงสภาพที่มีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 5			
กำไรที่เพิ่มขึ้น	100,000,000 บาท * 0.05 * (1-0.40)	3,000,000	
หุ้นที่เพิ่มขึ้น	100,000 * 20	2,000,000	1.50

ดังนั้น ลำดับของเครื่องมือทางการเงินปรับลดเป็นดังนี้ :

1. สิทธิเลือก
2. หุ้นกู้แปลงสภาพที่มีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 5
3. หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ

การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด

	กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ (ตัวเลขที่ใช้ในการบ่งชี้) (บาท)	จำนวนหุ้นสามัญ	กำไรต่อหุ้น (บาท)	
ตามที่รายงานไว้	10,000,000	2,000,000	5.00	
สิทธิเลือก	=	<u>20,000</u>		
	10,000,000	2,020,000	4.95	ปรับลด
หุ้นกู้แปลงสภาพที่มีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 5	<u>3,000,000</u>	<u>2,000,000</u>		
	13,000,000	4,020,000	3.23	ปรับลด
หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ	<u>6,400,000</u>	<u>1,600,000</u>		
	<u>19,400,000</u>	<u>5,620,000</u>	3.45	ปรับเพิ่ม

เนื่องจากหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพมีผลทำให้กำไรต่อหุ้นที่ปรับลดได้ปรับกลับเพิ่มขึ้น (จาก 3.23 บาท เป็น 3.45 บาท) แสดงว่าหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพเป็นตัวปรับเพิ่มกำไรต่อหุ้น จึงต้องไม่นำมารวมคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด ดังนั้น กำไรต่อหุ้นปรับลดสำหรับกำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องจึงเท่ากับ 3.23 บาท

	กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน (บาท)	กำไรต่อหุ้นปรับลด (บาท)
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	5.00	3.23
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	(2.00) ^(ก)	(0.99) ^(ข)
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	3.00 ^(ค)	2.24 ^(ง)

(ก) $(4,000,000 \text{ บาท}) / 2,000,000 = (2.00 \text{ บาท})$

(ข) $(4,000,000 \text{ บาท}) / 4,020,000 = (0.99 \text{ บาท})$

(ค) $6,000,000 \text{ บาท} / 2,000,000 = 3.00 \text{ บาท}$

(ง) $(6,000,000 \text{ บาท} + 3,000,000 \text{ บาท}) / 4,020,000 = 2.24 \text{ บาท}$

ตัวอย่างที่ 10 ตราสารของบริษัทย่อย : การคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด*

อ้างอิง : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ย่อหน้าที่ 40 และภาคผนวก ก ย่อหน้าที่ ก11 และ ก12

บริษัทใหญ่ :

กำไรส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	12,000 บาท (ไม่รวมกำไรของบริษัทย่อย และเงินปันผลที่จ่ายโดยบริษัทย่อย)
หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	10,000
ตราสารของบริษัทย่อยที่ถือโดยบริษัทใหญ่	หุ้นสามัญ 800 หุ้น ใบสำคัญแสดงสิทธิในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทย่อย 30 ใบ หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ 300 หุ้น

บริษัทย่อย :

กำไร	5,400 บาท
หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	1,000
ใบสำคัญแสดงสิทธิ	150 ใบ สามารถใช้สิทธิในการซื้อหุ้นสามัญของบริษัทย่อยได้
ราคาใช้สิทธิ	10 บาท
ราคาตลาดถัวเฉลี่ยต่อหุ้นสามัญ 1 หุ้น	20 บาท
หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ	400 หุ้น ซึ่งหุ้นบุริมสิทธิ 1 หุ้น สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ 1 หุ้น
เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ	1 บาทต่อหุ้น

ไม่มีการตัดรายการหรือรายการปรับปรุงสำหรับรายการระหว่างกันที่จำเป็น ยกเว้นเงินปันผล การแสดงตัวอย่างนี้ไม่พิจารณาถึงภาษีเงินได้

* ตัวอย่างนี้ไม่ได้แสดงการจัดประเภทองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแปลงสภาพเป็นหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น หรือการจัดประเภทดอกเบี้ยหรือเงินปันผลที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายและส่วนของผู้ถือหุ้นตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

กำไรต่อหุ้นของบริษัทย่อย

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	5.00 บาท	คำนวณจาก	$\frac{5,400 \text{ บาท}^{(ก)} - 400 \text{ บาท}^{(ข)}}{1,000^{(ค)}}$
------------------------	----------	----------	---

กำไรต่อหุ้นปรับลด	3.66 บาท	คำนวณจาก	$\frac{5,400 \text{ บาท}^{(ง)}}{(1,000 + 75^{(จ)} + 400^{(ฉ)})}$
-------------------	----------	----------	--

- (ก) กำไรของบริษัทย่อยที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ
- (ข) เงินปันผลที่บริษัทย่อยจ่ายให้หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ
- (ค) หุ้นสามัญของบริษัทย่อยที่ถือโดยผู้ถือหุ้น
- (ง) กำไรของบริษัทย่อยที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ (5,000 บาท) เพิ่มขึ้น 400 บาท จากเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด
- (จ) หุ้นที่เพิ่มขึ้นจากใบสำคัญแสดงสิทธิ ซึ่งคำนวณจาก $[(20 \text{ บาท} - 10 \text{ บาท}) / 20 \text{ บาท}] * 150$
- (ฉ) หุ้นสามัญของบริษัทย่อยที่สมมติว่าถือโดยผู้ถือหุ้น จากการแปลงสภาพหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ ซึ่งคำนวณจาก หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ 400 หุ้น * อัตราแปลงสภาพซึ่งเท่ากับ 1

กำไรต่อหุ้นสำหรับงบการเงินรวม

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	1.63 บาท	คำนวณจาก	$\frac{12,000 \text{ บาท}^{(ก)} + 4,300 \text{ บาท}^{(ข)}}{10,000^{(ค)}}$
------------------------	----------	----------	---

กำไรต่อหุ้นปรับลด	1.61 บาท	คำนวณจาก	$\frac{12,000 \text{ บาท} + 2,928 \text{ บาท}^{(ง)} + 55 \text{ บาท}^{(จ)} + 1,098 \text{ บาท}}{10,000}$
-------------------	----------	----------	--

- (ก) กำไรของบริษัทใหญ่ที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่
- (ข) สัดส่วนในกำไรของบริษัทย่อยที่จะถูกรวมในกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานสำหรับงบการเงินรวม ซึ่งคำนวณจาก $(800 * 5.00 \text{ บาท}) + (300 * 1.00 \text{ บาท})$
- (ค) หุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่ถือโดยผู้ถือหุ้น
- (ง) สัดส่วนของส่วนได้ส่วนเสียที่เป็นของบริษัทใหญ่ในกำไรของบริษัทย่อยที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ ซึ่งคำนวณจาก $(800 / 1,000) * (1,000 \text{ หุ้น} * 3.66 \text{ บาทต่อหุ้น})$
- (จ) สัดส่วนของส่วนได้ส่วนเสียที่เป็นของบริษัทใหญ่ในกำไรของบริษัทย่อยที่เป็นของใบสำคัญแสดงสิทธิ ซึ่งคำนวณจาก $(30 / 150) * (75 \text{ หุ้นที่เพิ่มขึ้น} * 3.66 \text{ บาทต่อหุ้น})$
- (ฉ) สัดส่วนของส่วนได้ส่วนเสียที่เป็นของบริษัทใหญ่ในกำไรของบริษัทย่อยที่เป็นของหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ ซึ่งคำนวณจาก $(300 / 400) * (400 \text{ หุ้นจากการแปลงสภาพ} * 3.66 \text{ บาทต่อหุ้น})$

ตัวอย่างที่ 11 ตราสารที่มีสิทธิร่วมในส่วนทุนและหุ้นสามัญหลายประเภท*

อ้างอิง : มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 ภาคผนวก ก ย่อหน้าที่ ก13 และ ก14

กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	100,000 บาท
หุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	10,000
หุ้นบุริมสิทธิที่แปลงสภาพไม่ได้	6,000
เงินปันผลประจำปีชนิดไม่สะสมสำหรับหุ้นบุริมสิทธิ (ก่อนการจ่ายเงินปันผลให้กับหุ้นสามัญ)	5.50 บาทต่อหุ้น

หลังจากบริษัทได้จ่ายเงินปันผลให้กับหุ้นสามัญในจำนวน 2.10 บาทต่อหุ้นแล้ว หุ้นบุริมสิทธิมีสิทธิร่วมในเงินปันผลร่วมกับหุ้นสามัญเพิ่มอีก ในสัดส่วน 20 : 80 (คือ หลังจากที่ได้จ่ายเงินปันผลให้กับหุ้นบุริมสิทธิและหุ้นสามัญ ในจำนวน 5.50 บาทต่อหุ้น และ 2.10 บาทต่อหุ้น ตามลำดับ หุ้นบุริมสิทธิยังมีสิทธิร่วมในเงินปันผลเพิ่มอีก ในอัตรา 1 ต่อ 4 ของจำนวนเงินปันผลที่จ่ายให้กับหุ้นสามัญต่อหนึ่งหุ้น)

เงินปันผลที่จ่ายให้กับหุ้นบุริมสิทธิ	33,000 บาท	(5.50 บาทต่อหุ้น)
เงินปันผลที่จ่ายให้กับหุ้นสามัญ	21,000 บาท	(2.10 บาทต่อหุ้น)

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานคำนวณได้ดังนี้ :

	(บาท)	(บาท)
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่		100,000
หัก เงินปันผลจ่าย :		
หุ้นบุริมสิทธิ	33,000	
หุ้นสามัญ	21,000	
		(54,000)
กำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร		46,000

* ตัวอย่างนี้ไม่ได้แสดงการจัดประเภทองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแปลงสภาพเป็นหนี้สินและ ส่วนของเจ้าของ หรือการจัดประเภทดอกเบี้ยหรือเงินปันผลที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายและส่วนของเจ้าของ ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

การจัดสรรกำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร :

จำนวนที่จัดสรรต่อหนึ่งหุ้นสามัญ = ก

จำนวนที่จัดสรรต่อหนึ่งหุ้นบุริมสิทธิ = ข ; $x = 1/4 ก$

$$(ก * 10,000) + (1/4 * ก * 6,000) = 46,000 \text{ บาท}$$

$$ก = 46,000 \text{ บาท} / (10,000 + 1,500)$$

$$ก = 4.00 \text{ บาท}$$

$$ข = 1/4 * 4$$

$$ข = 1.00 \text{ บาท}$$

จำนวนต่อหุ้นชั้นพื้นฐาน :

	หุ้นบุริมสิทธิ	หุ้นสามัญ
กำไรที่จัดสรรแล้ว	5.50 บาท	2.10 บาท
กำไรที่ยังไม่ได้จัดสรร	<u>1.00 บาท</u>	<u>4.00 บาท</u>
รวม	<u>6.50 บาท</u>	<u>6.10 บาท</u>

ตัวอย่างที่ 12 การคำนวณกำไรต่อหุ้นชั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด และการเปิดเผยข้อมูลในงบกำไรขาดทุน (ตัวอย่างสรุปความเข้าใจ)*

ตัวอย่างนี้แสดงการคำนวณกำไรต่อหุ้นชั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดของปี 25X1 สำหรับไตรมาส และสำหรับปีของบริษัท ก จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่มีโครงสร้างฝ่ายทุนที่ซับซ้อน ตัวเลขที่ใช้ในการบ่งชี้คือ กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื้อที่เป็นของบริษัทใหญ่ ข้อเท็จจริงอื่นมีดังต่อไปนี้

ราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญ : ราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญสำหรับปีปฏิทิน 25x1 มีดังนี้

ไตรมาสที่ 1	49 บาท
ไตรมาสที่ 2	60 บาท
ไตรมาสที่ 3	67 บาท
ไตรมาสที่ 4	67 บาท

ราคาตลาดถัวเฉลี่ยของหุ้นสามัญในช่วงวันที่ 1 กรกฎาคม ถึง 1 กันยายน 25x1 เท่ากับ 65 บาท

* ตัวอย่างนี้ไม่ได้แสดงการจัดองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแปลงสภาพเป็นหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น หรือการจัดประเภทของดอกเบี้ยหรือเงินปันผลที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายและส่วนของผู้ถือหุ้น ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

หุ้นสามัญ : จำนวนหุ้นสามัญที่ถือโดยผู้ถือหุ้น ณ ต้นปี 25x1 มีจำนวน 5,000,000 หุ้น และในวันที่ 1 มีนาคม 25x1 บริษัทได้ออกหุ้นสามัญเพิ่มอีกจำนวน 200,000 หุ้น ซึ่งชำระเป็นเงินสด

หุ้นกู้แปลงสภาพ : ในไตรมาสสุดท้ายของปี 25x0 บริษัทได้ออกหุ้นกู้แปลงสภาพที่มีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 5 จำนวนเงินต้นเท่ากับ 12,000,000 บาท มีอายุ 20 ปี โดยออกจำหน่ายเป็นเงินสดในราคาหุ้นละ 1,000 บาท (มูลค่าที่ตราไว้) ดอกเบี้ยจะจ่ายปีละ 2 ครั้ง ทุกวันที่ 1 พฤศจิกายน และ 1 พฤษภาคม หุ้นกู้ 1,000 บาท สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ 40 หุ้น ในปี 25x0 ไม่มีการแปลงสภาพหุ้นกู้ และบริษัทได้เรียกแปลงสภาพหุ้นกู้ทั้งหมดในวันที่ 1 เมษายน 25x1

หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ : ในไตรมาสที่ 2 ของปี 25x0 บริษัทได้ออกหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพจำนวน 800,000 หุ้น เพื่อทำรายการซื้อสินทรัพย์ เงินปันผลสำหรับไตรมาสมีจำนวน 0.05 บาทต่อหุ้น และจ่ายทุกสิ้นไตรมาสสำหรับหุ้นบุริมสิทธิที่ถือโดยผู้ถือหุ้น ณ วันนั้น หุ้นบุริมสิทธิ 1 หุ้น สามารถแปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญได้ 1 หุ้น ผู้ถือหุ้นบุริมสิทธิจำนวน 600,000 หุ้นได้แปลงสภาพหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าวเป็นหุ้นสามัญเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 25x1

ใบสำคัญแสดงสิทธิ : ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัทได้ออกใบสำคัญแสดงสิทธิซื้อหุ้นสามัญจำนวน 600,000 หุ้น ในราคา 55 บาทต่อหุ้น ภายในระยะเวลา 5 ปี ใบสำคัญแสดงสิทธิทั้งหมดถูกใช้สิทธิเมื่อวันที่ 1 กันยายน 25x1

สิทธิเลือก : ในวันที่ 1 กรกฎาคม 25x1 บริษัทได้ออกสิทธิซื้อหุ้นสามัญจำนวน 1,500,000 หุ้น ในราคา 75 บาทต่อหุ้น ภายในระยะเวลา 10 ปี ไม่มีการใช้สิทธิเกิดขึ้นในปี 25x1 เนื่องจากราคาใช้สิทธิของสิทธิเลือกดังกล่าวสูงกว่าราคาตลาดของหุ้นสามัญ

อัตรภาษีเงินได้ : อัตรภาษีเงินได้เท่ากับร้อยละ 40 สำหรับปี 25x1

ปี 25x1	กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงาน	กำไร (ขาดทุน)
	ต่อเนื้อที่เป็นของบริษัทใหญ่ ^(ก)	ที่เป็นของบริษัทใหญ่
	บาท	บาท
ไตรมาสที่ 1	5,000,000	5,000,000
ไตรมาสที่ 2	6,500,000	6,500,000
ไตรมาสที่ 3	1,000,000	(1,000,000) ^(ข)
ไตรมาสที่ 4	(700,000)	(700,000)
ทั้งปี	11,800,000	9,800,000

(ก) เป็นตัวเลขที่ใช้ในการบ่งชี้ (ก่อนปรับปรุงด้วยเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ)

(ข) บริษัท ก มีผลขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกจำนวน 2,000,000 บาท (หลังหักภาษี) ในไตรมาสที่ 3

ไตรมาสที่ 1 ของปี 25X1

การคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน			บาท
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทใหญ่			5,000,000
หัก : เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ			(40,000) ^(ก)
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่			4,960,000
วันที่	จำนวนหุ้นที่ถือ โดยผู้ถือหุ้น	สัดส่วนของ เวลา	จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนัก
1 มกราคม – 28 กุมภาพันธ์	5,000,000	2/3	3,333,333
หุ้นสามัญที่ออกในวันที่ 1 มีนาคม	200,000		
1 มีนาคม – 31 มีนาคม	5,200,000	1/3	1,733,333
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก			5,066,666
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน			0.98 บาท
การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด			บาท
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่			4,960,000
บวก : ผลกระทบต่อกำไรหากถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ			
เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ		40,000 ^(ข)	
ดอกเบี้ยของหุ้นกู้แปลงสภาพร้อยละ 5		90,000 ^(ค)	
ผลกระทบของการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ			130,000
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่รวม			5,090,000
ผลกระทบจากการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ			5,090,000
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก			5,066,666
บวก : หุ้นส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ			
ใบสำคัญแสดงสิทธิ		0 ^(ง)	
หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ		800,000	
หุ้นกู้แปลงสภาพที่มีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 5		480,000	
ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลด			1,280,000
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ปรับปรุง			6,346,666
กำไรต่อหุ้นปรับลด			0.80 บาท
(ก) 800,000 หุ้น * 0.05 บาท			
(ข) 800,000 หุ้น * 0.05 บาท			
(ค) (12,000,000 บาท * 5%) / 4 หักด้วยภาษีร้อยละ 40			
(ง) ใบสำคัญแสดงสิทธิไม่ถือว่ามีกำไรใช้สิทธิ เนื่องจากมีผลทำให้เป็นการปรับเพิ่มในงวด (55 บาท [ราคาใช้สิทธิ] > 49 บาท [ราคาถัวเฉลี่ย])			

ไตรมาสที่ 2 ของปี 25x1

การคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	บาท
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื้อที่เป็นของบริษัทใหญ่	6,500,000
หัก: เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ	(10,000) ^(ก)
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	<u>6,490,000</u>

วันที่	จำนวนหุ้น ที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	สัดส่วนของ เวลา	จำนวนหุ้นเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนัก
1 เมษายน	5,200,000		
การแปลงสภาพหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 5 ในวันที่ 1 เมษายน	<u>480,000</u>		
1 เมษายน – 31 พฤษภาคม	5,680,000	2/3	<u>3,786,666</u>
การแปลงสภาพหุ้นบุริมสิทธิในวันที่ 1 มิถุนายน	<u>600,000</u>		
1 มิถุนายน – 30 มิถุนายน	6,280,000	1/3	<u>2,093,333</u>
จำนวนหุ้นเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก			<u>5,880,000</u>
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน			<u><u>1.10 บาท</u></u>
การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด			บาท
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่			6,490,000
บวก : ผลกระทบต่อกำไรหากถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ			
เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ		10,000 ^(ข)	
ผลกระทบของการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ			10,000
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่รวม			<u>6,500,000</u>
ผลกระทบจากการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ			<u>6,500,000</u>
จำนวนหุ้นเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก			5,880,000
บวก : หุ้นส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ			
ใบสำคัญแสดงสิทธิ		50,000 ^(ค)	
หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ		<u>600,000^(ง)</u>	
ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลด			650,000
จำนวนหุ้นเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ปรับปรุง			<u>6,530,000</u>
กำไรต่อหุ้นปรับลด			<u><u>1.00 บาท</u></u>

(ก) 200,000 หุ้น * 0.05 บาท

(ข) 200,000 หุ้น * 0.05 บาท

- (ค) $55 \text{ บาท} * 600,000 = 33,000,000 \text{ บาท}$; $33,000,000 \text{ บาท} / 60 \text{ บาท} = 550,000$; $600,000 - 550,000 = 50,000 \text{ หุ้น}$ หรือ $[(60 \text{ บาท} - 55 \text{ บาท}) / 60 \text{ บาท}] * 600,000 \text{ หุ้น} = 50,000 \text{ หุ้น}$
- (ง) $(800,000 \text{ หุ้น} * 2/3) + (200,000 \text{ หุ้น} * 1/3)$

ไตรมาสที่ 3 ของปี 25x1

การคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	บาท
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องของบริษัทใหญ่	1,000,000
หัก : เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ	(10,000)
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของ ผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	990,000
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกที่เป็นของบริษัทใหญ่	(2,000,000)
ขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	(1,010,000)

วันที่	จำนวนหุ้น ที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	สัดส่วนของ เวลา	จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนัก
1 กรกฎาคม – 31 สิงหาคม	6,280,000	2/3	4,186,666
การใช้สิทธิของใบสำคัญแสดงสิทธิ ในวันที่ 1 กันยายน	600,000		
1 กันยายน – 30 กันยายน	6,880,000	1/3	2,293,333
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก			6,480,000
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน			0.15 บาท
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่อง			(0.31) บาท
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก			(0.16) บาท
การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด			บาท
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ ของบริษัทใหญ่			990,000
บวก : ผลกระทบต่อกำไรหากถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ	10,000		
ผลกระทบจากการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ			10,000

กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ ของบริษัทใหญ่ที่รวมผลกระทบจากการถือเสมือนว่ามี การแปลงสภาพ	1,000,000
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกที่เป็นของบริษัทใหญ่	(2,000,000)
ขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่รวม ผลกระทบจากการถือเสมือนว่ามี การแปลงสภาพ	(1,000,000)
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	6,480,000
บวก : หุ้นส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการถือเสมือนว่ามี การแปลงสภาพ	
ใบสำคัญแสดงสิทธิ	61,538 ^(ก)
หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ	200,000
ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลด	261,538
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ปรับปรุง	6,741,538

กำไรต่อหุ้นปรับลด

กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	0.15 บาท
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	(0.30) บาท
ขาดทุน	(0.15) บาท

(ก) $[(65 \text{ บาท} - 55 \text{ บาท}) / 65 \text{ บาท}] * 600,000 = 92,308 \text{ หุ้น}$;
 $92,308 * 2/3 = 61,538 \text{ หุ้น}$

หมายเหตุ : หุ้นที่เพิ่มขึ้นจากการถือเสมือนว่ามี
การแปลงสภาพ ถูกรวมในการคำนวณจำนวนต่อหุ้นปรับลด
สำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกและขาดทุน แม้ว่าจะมีผลในการปรับเพิ่ม
ทั้งนี้เนื่องจากตัวเลขที่ใช้ในการบ่งชี้ (กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ
ของบริษัทใหญ่หลังปรับด้วยเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ) เป็นบวก (เป็นกำไรไม่ใช่ขาดทุน)

ไตรมาสที่ 4 ของปี 25x1

การคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	บาท
ขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของบริษัทใหญ่	(700,000)
บวก : เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ	(10,000)
ขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	(710,000)

วันที่	จำนวนหุ้น ที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	สัดส่วนของ เวลา	จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ย ถ่วงน้ำหนัก
1 ตุลาคม – 31 ธันวาคม	6,880,000	3/3	6,880,000
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก			6,880,000
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด ขาดทุนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่			(0.10) บาท

หมายเหตุ : หุ้นที่เพิ่มขึ้นจากการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ ไม่ถูกนำมารวมในการคำนวณจำนวนต่อ
หุ้นปรับลด เนื่องจากตัวเลขที่ใช้ในการบ่งชี้ (ขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื้อที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญ
ของบริษัทใหญ่หลังปรับด้วยเงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ) เป็นลบ (เป็นขาดทุนไม่ใช่กำไร)

ทั้งปี 25x1

การคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน	บาท
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื้อที่เป็นของบริษัทใหญ่	11,800,000
หัก : เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ	(70,000)
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื้อที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัท ใหญ่	11,730,000
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกที่เป็นของบริษัทใหญ่	(2,000,000)
กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่	9,730,000

วันที่	จำนวนหุ้น ที่ถือโดยผู้ถือหุ้น	สัดส่วนของ เวลา	จำนวนหุ้นถัว เฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
1 มกราคม – 28 กุมภาพันธ์	5,000,000	2/12	833,333
หุ้นสามัญที่ออกในวันที่ 1 มีนาคม	200,000		
1 มีนาคม – 31 มีนาคม	5,200,000	1/12	433,333
การแปลงสภาพหุ้นกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 5 ในวันที่ 1 เมษายน	480,000		
1 เมษายน – 31 พฤษภาคม	5,680,000	2/12	946,667
การแปลงสภาพหุ้นบุริมสิทธิในวันที่ 1 มิถุนายน	600,000		
1 มิถุนายน – 31 สิงหาคม	6,280,000	3/12	1,570,000
การใช้สิทธิของใบสำคัญแสดงสิทธิ ในวันที่ 1 กันยายน	600,000		
1 กันยายน – 31 ธันวาคม	6,880,000	4/12	2,293,333
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก			6,076,667

กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน		
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่อง		1.93 บาท
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก		(0.33 บาท)
กำไร		<u>1.60 บาท</u>
การคำนวณกำไรต่อหุ้นปรับลด		<u>บาท</u>
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่		11,730,000
บวก : ผลกระทบต่อกำไรหากถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ		
เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิ	70,000	
ดอกเบี้ยของหุ้นกู้แปลงสภาพร้อยละ 5	90,000 ^(ก)	
ผลกระทบจากการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ		<u>160,000</u>
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญที่รวมผลกระทบ		
จากการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ		11,890,000
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกที่เป็นของบริษัทใหญ่		(2,000,000)
กำไรที่เป็นของผู้ถือหุ้นสามัญของบริษัทใหญ่ที่รวมผลกระทบ		
จากการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ		<u>9,890,000</u>
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก		6,076,667
บวก : หุ้นส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการถือเสมือนว่ามีการแปลงสภาพ		
ใบสำคัญแสดงสิทธิ	14,880 ^(ข)	
หุ้นบุริมสิทธิแปลงสภาพ	450,000 ^(ค)	
หุ้นกู้แปลงสภาพที่มีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 5	120,000 ^(ง)	
ตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญปรับลด		<u>584,880</u>
จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ปรับปรุง		<u>6,661,547</u>
กำไรต่อหุ้นปรับลด		
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่อง		1.78 บาท
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก		(0.30 บาท)
กำไร		<u>1.48 บาท</u>

(ก) $(12,000,000 \text{ บาท} \times 5\%) / 4$; หักด้วยภาษีเงินได้อัตราร้อยละ 40

(ข) $[(57.125 \text{ บาท} - 55 \text{ บาท}) / 57.125 \text{ บาท}] \times 600,000 = 22,320 \text{ หุ้น}$; $22,320 \times 8/12 = 4,880 \text{ หุ้น}$ * ราคาตลาดถัวเฉลี่ยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 20X1 ถึงวันที่ 1 กันยายน 25X1

(ค) $(800,000 \text{ หุ้น} \times 5/12) + (200,000 \text{ หุ้น} \times 7/12)$

(ง) $480,000 \text{ หุ้น} \times 3/12$

ตัวอย่างต่อไปนี้จะแสดงวิธีที่บริษัท ก จำกัด อาจแสดงข้อมูลกำไรต่อหุ้นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยมีข้อสังเกตว่าจำนวนต่อหุ้นสำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิกไม่ต้องแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

	สำหรับปีสิ้นสุด 25x1 บาท
กำไรต่อหุ้นสามัญ	
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	1.93
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	(0.33)
กำไร	1.60
กำไรต่อหุ้นสามัญปรับลด	
กำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	1.78
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	(0.30)
กำไร	1.48

ตัวอย่างต่อไปนี้จะรวมข้อมูลกำไรต่อหุ้นสำหรับไตรมาสและสำหรับปีของบริษัท ก จำกัด วัตถุประสงค์ของตารางนี้คือเพื่อแสดงว่าผลรวมของกำไรต่อหุ้นของทุกไตรมาสไม่จำเป็นต้องเท่ากับข้อมูลกำไรต่อหุ้นสำหรับปี มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเหล่านี้

	ไตรมาส ที่ 1	ไตรมาส ที่ 2	ไตรมาส ที่ 3	ไตรมาส ที่ 4	เต็มปี
	บาท	บาท	บาท	บาท	บาท
กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน					
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานต่อเนื่อง	0.98	1.10	0.15	(0.10)	1.93
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	-	-	(0.31)	-	(0.33)
กำไร (ขาดทุน)	0.98	1.10	(0.16)	(0.10)	1.60
กำไรต่อหุ้นปรับลด					
กำไร (ขาดทุน) จากการดำเนินงานต่อเนื่อง	0.80	1.00	0.15	(0.10)	1.78
ขาดทุนจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	-	-	(0.30)	-	(0.30)
กำไร (ขาดทุน)	0.80	1.00	(0.15)	(0.10)	1.48

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

งบการเงินระหว่างกาล

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 34 เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 34: Interim Financial Reporting (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1-บทนำ9
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1- 3
คำนิยาม	4
ข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาล	5-25
ส่วนประกอบขั้นต่ำของงบการเงินระหว่างกาล	8-8ก
รูปแบบและเนื้อหาของงบการเงินระหว่างกาล	9-14
หมายเหตุประกอบงบการเงินที่กำหนด	15-18
การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	19
งวดที่ต้องนำเสนองบการเงินระหว่างกาล	20-22
ความมีสาระสำคัญ	23-25
การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินประจำปี	26-27
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	28-42
การใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับงบการเงินประจำปี	28-36
รายได้ที่ได้รับตามฤดูกาล รายได้ที่ได้รับเป็นวัฏจักร หรือรายได้ที่ ได้รับเป็นครั้งคราว	37-38
ต้นทุนที่เกิดขึ้นอย่างไม่สม่ำเสมอในระหว่างรอบปีบัญชี	39
การนำหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาปฏิบัติ	40
การใช้การประมาณการ	41-42
การปรับย้อนหลังงบการเงินระหว่างกาลของงวดก่อน	43-45
วันถือปฏิบัติ	46-48
ภาคผนวก	
ก การแสดงงวดบัญชีที่ต้องเสนอรายงาน	
ข ตัวอย่างการนำหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาถือปฏิบัติ	
ค ตัวอย่างการใช้การประมาณการ	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 48 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

- บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุถึงงบการเงินระหว่างกาล ซึ่งไม่ได้ครอบคลุมในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554
- บทนำ 2. งบการเงินระหว่างกาล หมายถึง งบการเงินที่เป็นงบการเงินแบบสมบูรณ์หรืองบการเงินแบบย่ออย่างใดอย่างหนึ่ง สำหรับงวดบัญชีที่สั้นกว่างวดเต็มปีบัญชี
- บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้บังคับว่ากิจการประเภทใดที่ควรเผยแพร่งบการเงินระหว่างกาล ควรเผยแพร่บ่อยเพียงใด หรือควรเผยแพร่ให้เสร็จภายในระยะเวลาเท่าใดหลังวันสิ้นสุดงวดระหว่างกาล การกำหนดในเรื่องดังกล่าวควรเป็นการตัดสินใจของรัฐบาลระดับชาติ หน่วยงานกำกับดูแลด้านหลักทรัพย์ ตลาดหลักทรัพย์ และหน่วยงานกำกับดูแลด้านบัญชีอื่น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้สำหรับบริษัทที่ถูกกำหนดหรือเลือกที่จะเผยแพร่งบการเงินระหว่างกาล ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี
- บทนำ 4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 4.1 กำหนดเนื้อหาขั้นต่ำของงบการเงินระหว่างกาลซึ่งรวมถึงการเปิดเผยข้อมูล และ
 - 4.2 ระบุวิธีรับรู้รายการทางบัญชีและหลักเกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต้องใช้ในงบการเงินระหว่างกาล
- บทนำ 5. ข้อมูลขั้นต่ำของงบการเงินระหว่างกาลประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงินแบบย่อ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแบบย่อ งบกระแสเงินสดแบบย่อ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นแบบย่อและหมายเหตุประกอบงบการเงินตามที่กำหนด หากกิจการนำเสนอส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุนในงบเฉพาะกำไรขาดทุนตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 81 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กิจการต้องนำเสนอข้อมูลระหว่างกาลอย่างย่อจากงบเฉพาะกำไรขาดทุนด้วย
- บทนำ 6. ภายใต้ข้อสันนิษฐานที่ว่าผู้ที่อ่านงบการเงินระหว่างกาลของกิจการได้อ่านรายงานประจำปีของปีล่าสุด ดังนั้น ข้อมูลที่มีอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินประจำปีดังกล่าวแทบจะไม่มี การกล่าวซ้ำหรือได้ปรับปรุงให้ทันต่อเหตุการณ์ในงบการเงินระหว่างกาล แต่ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินระหว่างกาลในเบื้องต้นจะอธิบายถึงเหตุการณ์ และ การเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ ซึ่งมีผลต่อความเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงในฐานะการเงิน และผลดำเนินงานของกิจการตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของปีล่าสุด

- บทนำ 7. กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับงบการเงินระหว่างกาลและงบการเงินประจำปี เว้นแต่นโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงภายหลังวันที่ในงบการเงินประจำปีล่าสุดนั้นจะใช้ใน งบการเงินประจำปีถัดไป ความถี่ในการรายงานของกิจการไม่ว่าจะเป็นปีละครั้ง ทุกงวดครึ่งปี หรือทุกไตรมาส ไม่ควรมีผลกระทบต่อการวัดผลการดำเนินงานประจำปี การวัดมูลค่าเพื่อ จัดทำงบการเงินระหว่างกาลต้องจัดทำตามเกณฑ์ยอดสะสมจากต้นปีบัญชีถึงปัจจุบันเพื่อให้ บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว
- บทนำ 8. ภาคนวของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้แนวทางการนำหลักเบื้องต้นของการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่า ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาล สำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย มาปฏิบัติ ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้สำหรับงวดระหว่างกาลคำนวณด้วยอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริง เฉลี่ยทั้งปีที่ประมาณขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับการประเมินภาษีเงินได้ประจำปี
- บทนำ 9. ในการตัดสินใจถึงเรื่องรับรู้รายการ จัดประเภทรายการ หรือเปิดเผยข้อมูล เพื่อวัตถุประสงค์ การรายงานงบการเงินระหว่างกาล กิจการควรประเมินความมีสาระสำคัญของเรื่องดังกล่าว โดยสัมพันธ์กับข้อมูลทางการเงินของงวดระหว่างกาลนั้น มิใช่ข้อมูลที่ได้จากการประมาณการ สำหรับปี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดเนื้อหาขั้นต่ำที่ต้องแสดงและเปิดเผยในงบการเงินระหว่างกาล รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการรับรู้และวัดมูลค่ารายการที่นำเสนอในงบการเงินแบบสมบูรณ์หรือแบบย่อสำหรับงวดระหว่างกาล งบการเงินระหว่างกาลที่เชื่อถือได้และทันต่อเวลาจะช่วยให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้ใช้งบการเงินอื่นเข้าใจถึงความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดกำไรและกระแสเงินสด รวมถึงเงื่อนไขและสภาพคล่องทางการเงินของกิจการ

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดว่ากิจการใดต้องเผยแพร่งบการเงินระหว่างกาลและมีได้กำหนดว่า กิจการต้องเผยแพร่งบการเงินระหว่างกาลบ่อยเพียงใด หรือต้องเผยแพร่ให้เสร็จภายในระยะเวลาเท่าใดหลังจากวันสิ้นงวดระหว่างกาล อย่างไรก็ตาม รัฐบาล หน่วยงานกำกับดูแลด้านหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์และหน่วยงานกำกับดูแลด้านบัญชีอื่น มักจะกำหนดให้กิจการที่ออกตราสารหนี้หรือตราสารทุนเสนอขายต่อสาธารณชน ต้องจัดทำงบการเงินระหว่างกาล มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้ปฏิบัติกับกิจการที่ต้องเผยแพร่หรือเลือกที่จะเผยแพร่งบการเงินระหว่างกาลตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีสนับสนุนให้กิจการที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์จัดทำงบการเงินระหว่างกาลที่เป็นไปตามหลักการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และสนับสนุนให้กิจการที่มีหลักทรัพย์ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ปฏิบัติดังนี้
 - 1.1 จัดทำงบการเงินระหว่างกาลอย่างน้อย ณ วันสิ้นสุดงวดครึ่งปีแรกของรอบบัญชี และ
 - 1.2 จัดทำงบการเงินระหว่างกาลให้พร้อมใช้ภายใน 60 วันนับจากวันสิ้นงวดระหว่างกาลนั้น
2. ในการพิจารณาว่างบการเงินประจำปีหรือระหว่างกาลเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ ผู้ใช้งบการเงินต้องพิจารณางบการเงินระหว่างกาลแยกจากงบการเงินประจำปี กิจการที่อาจนำเสนองบการเงินระหว่างกาลซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หรืออาจไม่ได้นำเสนองบการเงินระหว่างกาลในบางปีบัญชี ยังคงต้องจัดทำงบการเงินประจำปีให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
3. หากงบการเงินระหว่างกาลของกิจการระบุว่าได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน งบการเงินระหว่างกาลนั้นต้องเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19

คำนิยาม

4. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้
งวดระหว่างกาล หมายถึง รอบระยะเวลารายงานทางการเงินที่สั้นกว่างวดเต็มปีบัญชี

งบการเงินระหว่างกาล หมายถึง งบการเงินสำหรับงวดระหว่างกาลที่เป็นงบการเงินแบบสมบูรณ์ (ตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน หรือ งบการเงินแบบย่อ (ตามที่ระบุใน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้)) สำหรับงวดระหว่างกาล

ข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาล

5. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ระบุว่างบการเงินแบบสมบูรณ์ ประกอบด้วยส่วนประกอบทุกข้อดังต่อไปนี้
 - 5.1 งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด
 - 5.2 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวด
 - 5.3 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวด
 - 5.4 งบกระแสเงินสดสำหรับงวด
 - 5.5 หมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งประกอบด้วยสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและข้อมูลที่เป็นคำอธิบายอื่น
 - 5.6 งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่เริ่มต้นของงวดที่นำมาเปรียบเทียบ เมื่อกิจการปรับ ย้อนหลังงบการเงินในงวดก่อนให้เป็นที่ไปตามนโยบายการบัญชีใหม่ หรือปรับปรุงรายการ หรือจัดประเภทรายการในงบการเงินงวดก่อน
6. กิจการอาจกำหนดหรือเลือกที่จะให้ข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาลน้อยกว่างบการเงินประจำปี โดยพิจารณาถึงประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากข้อมูลที่ทันต่อเวลากับต้นทุนที่ต้องเสียไปในการ จัดทำข้อมูลนั้น และเพื่อหลีกเลี่ยงการให้ข้อมูลซ้ำซ้อน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดข้อมูล ขั้นต่ำที่ต้องแสดงและเปิดเผยในงบการเงินระหว่างกาลซึ่งประกอบด้วยงบการเงินแบบย่อและ หมายเหตุประกอบงบการเงินที่กำหนด วัตถุประสงค์ของงบการเงินระหว่างกาลคือ การให้ข้อมูลเพิ่มเติม จากงบการเงินประจำปีที่น่าเสนอครั้งล่าสุดเพื่อให้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน ดังนั้น งบการเงินระหว่างกาล จึงเน้นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรม เหตุการณ์ และสถานการณ์ใหม่ ๆ เพื่อไม่ให้ข้อมูลที่นำเสนอ ซ้ำซ้อนกับข้อมูลที่ได้รายงานไปแล้ว
7. กิจการสามารถนำเสนองบการเงินระหว่างกาลที่สมบูรณ์ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน หรือนำเสนองบการเงินระหว่างกาล แบบย่อ และเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินที่กำหนด ในงบการเงินระหว่างกาลแบบย่อ กิจการ สามารถแสดงรายการแต่ละรายการเกินกว่ารายการขั้นต่ำที่ระบุไว้หรือสามารถเปิดเผยข้อมูลใน หมายเหตุประกอบงบการเงินมากกว่าที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้ แม้ว่ากิจการจะ นำเสนองบการเงินระหว่างกาลแบบสมบูรณ์ กิจการยังคงต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ในเรื่องเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า และต้องเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (โดยเฉพาะอย่างยิ่งหมายเหตุประกอบงบการเงินที่กำหนดตามที่ ระบุไว้ในย่อหน้า 16) และตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

ส่วนประกอบขั้นต่ำของงบการเงินระหว่างกาล

8. งบการเงินระหว่างกาลต้องมีส่วนประกอบขั้นต่ำดังต่อไปนี้
 - 8.1 งบแสดงฐานะการเงินแบบย่อ
 - 8.2 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแบบย่อ อาจแสดงในลักษณะใดลักษณะหนึ่งต่อไปนี้
 - 8.2.1 งบกำไรขาดทุนแบบขั้นตอนเดียวแบบย่อ
 - 8.2.2 งบเฉพาะกำไรขาดทุนแบบย่อและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแบบย่อ
 - 8.3 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นแบบย่อ
 - 8.4 งบกระแสเงินสดแบบย่อ
 - 8.5 หมายเหตุประกอบงบการเงินที่กำหนด
- 8ก. หากกิจการแสดงส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุนในงบเฉพาะกำไรขาดทุน ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 81 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กิจการต้องแสดงข้อมูลระหว่างกาลอย่างย่อแยกออกจากงบเฉพาะกำไรขาดทุน
รูปแบบและเนื้อหาของงบการเงินระหว่างกาล
9. หากกิจการเผยแพร่งบการเงินระหว่างกาลแบบสมบูรณ์ กิจการต้องกำหนดเนื้อหาและรูปแบบของงบการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน เกี่ยวกับการแสดงงบการเงินแบบสมบูรณ์
10. หากกิจการเผยแพร่งบการเงินระหว่างกาลแบบย่อ กิจการต้องแสดงหัวข้อเรื่องและข้อย่อยย่อในลักษณะเดียวกับที่แสดงในงบการเงินประจำปีล่าสุดและต้องเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนด กิจการต้องแสดงรายการแต่ละบรรทัดหรือเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมหากการไม่แสดงหรือการไม่เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมนั้นทำให้งบการเงินระหว่างกาลแบบย่อบิดเบือนไปจากความเป็นจริง
11. กิจการต้องแสดงกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดระหว่างกาลไม่ว่าจะเป็นงบกำไรขาดทุนแบบสมบูรณ์หรือแบบย่อ เมื่อกิจการอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น
- 11ก. หากกิจการแสดงส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุนในงบเฉพาะกำไรขาดทุน ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 81 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กิจการต้องแสดงกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลด ในงบเฉพาะกำไรขาดทุน
12. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้ให้แนวทางในการกำหนดโครงสร้างของงบการเงิน ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการแสดงงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น
13. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

14. กิจการต้องจัดทำงบการเงินรวมสำหรับงวดระหว่างกาลหากกิจการนำเสนองบการเงินรวมสำหรับงวดปีบัญชีล่าสุดที่ผ่านมา ตามปกติงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่จะไม่สอดคล้องหรือไม่สามารถเปรียบเทียบกันกับงบการเงินรวมสำหรับงวดปีบัญชีล่าสุดที่ผ่านมา หากงบการเงินประจำปีของกิจการได้รวมงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่เพิ่มเติมจากงบการเงินรวมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มิได้ห้ามแสดงและมีได้กำหนดให้แสดงงบการเงินระหว่างกาลเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่รวมไว้ในงบการเงินระหว่างกาล

หมายเหตุประกอบงบการเงินตามที่กำหนด

15. ผู้ใช้งบการเงินจะใช้งบการเงินระหว่างกาลควบคู่ไปกับงบการเงินประจำปีล่าสุด ดังนั้นกิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาลหากการเปิดเผยนั้นไม่ได้ให้ข้อมูลที่มีนัยสำคัญเพิ่มเติมจากข้อมูลที่ได้เคยนำเสนอแล้วในงบการเงินประจำปีล่าสุด กิจการต้องเปิดเผยเฉพาะรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีนัยสำคัญซึ่งเป็นประโยชน์มากขึ้นต่อผู้ใช้งบการเงินในการเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการนับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปีล่าสุดจนถึงวันสิ้นงวดระหว่างกาล

16. กิจการต้องรายงานข้อมูลในงบการเงินระหว่างกาลตามเกณฑ์ยอดสะสมจากต้นปีบัญชีถึงปัจจุบัน รวมทั้งเปิดเผยรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีผลต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินระหว่างกาลงวดปัจจุบันอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้เป็นอย่างน้อยในหมายเหตุประกอบงบการเงินระหว่างกาล หากข้อมูลดังกล่าวมีสาระสำคัญและไม่ได้เปิดเผยไว้ที่อื่นในงบการเงินระหว่างกาล

16.1 ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการได้ใช้นโยบายการบัญชีและวิธีการคำนวณในงบการเงินระหว่างกาล เช่นเดียวกับที่ใช้ในงบการเงินประจำปี หรือข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการได้เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือวิธีการคำนวณ โดยเปิดเผยถึงลักษณะและผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนั้น

16.2 การอธิบายความเห็นเกี่ยวกับการดำเนินงานในงวดระหว่างกาลที่มีลักษณะเป็นวัฏจักรหรือฤดูกาล

16.3 ลักษณะและจำนวนเงินของรายการที่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ กำไรสุทธิ หรือกระแสเงินสด ซึ่งเป็นรายการไม่ปกติเนื่องจากลักษณะ ขนาด หรือการเกิดขึ้นของรายการนั้น

16.4 ลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการของจำนวนเงินที่เคยรายงานไว้ในงวดระหว่างกาลก่อนของรอบปีบัญชีเดียวกัน หรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการของจำนวนเงินที่เคยรายงานในงวดปีบัญชีล่าสุดหากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินระหว่างกาลงวดปัจจุบัน

16.5 การซื้อคืน การชำระคืน และการออกตราสารหนี้และตราสารทุน

16.6 จำนวนเงินปันผลจ่าย (ยอดรวมหรือต่อหุ้น) โดยแยกแสดงตามประเภทของหุ้นสามัญ และหุ้นประเภทอื่น

- 16.7 ข้อมูลตามส่วนงาน มีดังต่อไปนี้ (การเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานต้องรวมในงบการเงินระหว่างกาลก็ต่อเมื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานในงบการเงินประจำปี
- 16.7.1 รายได้จากลูกค้าภายนอก หากเรื่องนี้ได้รวมไว้ในการวัดกำไรหรือขาดทุนตามส่วนงานที่ได้รับการสอบทาน โดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการปฏิบัติการหรือเจ้าหน้าที่อื่นที่โดยปกตินำเสนอข้อมูลดังกล่าวต่อผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการปฏิบัติการ
- 16.7.2 รายได้ระหว่างส่วนงาน หากเรื่องนี้ได้รวมอยู่ในการวัดกำไรหรือขาดทุนตามส่วนงานที่ได้รับการสอบทานโดยหัวหน้าเจ้าหน้าที่บริหารผู้มีอำนาจตัดสินใจ หรือตามปกติได้นำเสนอข้อมูลดังกล่าวต่อหัวหน้าเจ้าหน้าที่บริหารผู้มีอำนาจในการตัดสินใจ
- 16.7.3 ตัววัดกำไรหรือขาดทุนตามส่วนงาน
- 16.7.4 สินทรัพย์รวมที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่าที่เปิดเผยในงบการเงินงวดปีบัญชีล่าสุด
- 16.7.5 คำอธิบายความแตกต่างจากงบการเงินปีล่าสุดในการแบ่งแยกส่วนงานหรือ การวัดมูลค่ากำไรหรือขาดทุนตามส่วนงาน
- 16.7.6 การกระทบยอดระหว่างผลรวมของกำไรหรือขาดทุนตามส่วนงานและกำไรหรือขาดทุนก่อนค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ (รายได้ภาษีเงินได้) และการดำเนินงานที่ยกเลิก อย่างไรก็ตาม หากกิจการป็นส่วนรายก (เช่น ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้และรายได้ภาษีเงินได้) ให้แก่หน่วยงานที่เสนอรายงาน กิจการอาจกระทบยอดระหว่างผลรวมของกำไรหรือขาดทุนตามส่วนงานและกำไรหรือขาดทุนหลังหักรายการดังกล่าว รายการกระทบยอดที่มีสาระสำคัญต้องระบุแยกออกมาและอธิบายการกระทบยอดนั้น
- 16.8 เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินระหว่างกาลที่มีสาระสำคัญ ซึ่งไม่ได้แสดงในงบการเงินระหว่างกาลของงวดที่นำเสนอ
- 16.9 ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของกิจการในระหว่างงวดระหว่างกาล ซึ่งรวมถึงการรวมธุรกิจ การได้หรือเสียอำนาจควบคุมในบริษัทย่อย และเงินลงทุนระยะยาว การปรับโครงสร้าง และการดำเนินงานที่ยกเลิก ในกรณีของการรวมธุรกิจ ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 16.10 การเปลี่ยนแปลงของหนี้สินหรือสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น นับตั้งแต่สิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปีล่าสุด

17. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 16 ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับได้ให้แนวทางเกี่ยวกับการเปิดเผยดังกล่าว ตัวอย่างของข้อมูลที่ต้องเปิดเผย มีดังต่อไปนี้
- 17.1 การปรับลดมูลค่าและการกลับบัญชีปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือให้เป็นมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับ
 - 17.2 การรับรู้และการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน หรือสิทธิประโยชน์อื่น
 - 17.3 การกลับบัญชีประมาณการหนี้สินที่เกิดจากต้นทุนของการปรับโครงสร้าง
 - 17.4 การได้มาและการจำหน่ายไปซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
 - 17.5 ภาระผูกพันที่จะซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
 - 17.6 การชำระค่าเสียหายที่เกิดจากการฟ้องร้อง
 - 17.7 การแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญสำหรับข้อมูลที่เคยนำเสนอในงวดก่อน
 - 17.8 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
 - 17.9 การผิมนัดชำระหนี้หรือการผิมนัดเงินตามสัญญาเงินกู้ที่ยังไม่มีการแก้ไขให้ดีขึ้น ณ วันที่ก่อนหรือในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
 - 17.10 รายการกับบุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
18. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นได้กำหนดการเปิดเผยข้อมูลซึ่งต้องมีในงบการเงิน ในความหมายดังกล่าวงบการเงิน หมายถึง งบการเงินแบบสมบูรณ์ ซึ่งปกติจะรวมอยู่ในรายงานประจำปีและบางครั้งจะรวมอยู่ในรายงานอื่น ๆ เว้นแต่เรื่องที่กำหนดในย่อหน้าที่ 16.9 กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น หากกิจการเลือกแสดงงบการเงินระหว่างกาลแบบย่อและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่กำหนด แทนการนำเสนองบการเงินแบบสมบูรณ์
- การเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน**
19. หากงบการเงินระหว่างกาลได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว งบการเงินระหว่างกาลต้องไม่รายงานว่าจัดทำตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหากไม่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งหมดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- งวดที่ต้องนำเสนองบการเงินระหว่างกาล**
20. รายงานระหว่างกาลต้องรวมงบการเงินระหว่างกาลแบบสมบูรณ์หรือแบบย่อสำหรับงวดต่าง ๆ ดังต่อไปนี้
- 20.1 งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาลปัจจุบัน และงบแสดงฐานะการเงินเปรียบเทียบ ณ วันสิ้นงวดปีบัญชีล่าสุดที่ผ่านมา
 - 20.2 งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวดระหว่างกาลปัจจุบันและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่แสดงยอดสะสมตั้งแต่ต้นปีบัญชีปัจจุบันจนถึงวันสิ้นงวดระหว่างกาลและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเปรียบเทียบ เพื่อการเปรียบเทียบสำหรับช่วงเวลาเดียวกันของปีก่อน

ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอ
งบการเงิน รายงานระหว่างกาลอาจจะนำเสนอแต่ละงวดเป็นงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
แบบขั้นตอนเดียวหรือแสดงส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุน (งบเฉพาะกำไรขาดทุน)
โดยส่วนที่สองจะเริ่มต้นด้วยกำไรหรือขาดทุนรวมถึงแสดงส่วนประกอบของรายได้
อื่น ๆ ที่แสดงอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)

- 20.3 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นซึ่งแสดงยอดสะสมตั้งแต่ต้นปีบัญชีปัจจุบัน
จนถึงวันสิ้นงวดระหว่างกาล พร้อมทั้งงบการเงินเปรียบเทียบดังกล่าวเพื่อเปรียบเทียบ
กับช่วงเวลาเดียวกันของปีก่อน
- 20.4 งบกระแสเงินสดซึ่งแสดงยอดสะสมตั้งแต่ต้นปีบัญชีปัจจุบันจนถึงวันสิ้นงวด
ระหว่างกาล พร้อมทั้งงบกระแสเงินสดเปรียบเทียบ เพื่อเปรียบเทียบกับช่วงเวลา
เดียวกันของปีก่อน
21. สำหรับกิจการที่ธุรกิจมีการขึ้นลงตามฤดูกาลอย่างเห็นได้ชัด ข้อมูลทางการเงินสำหรับงวดสิบสองเดือน
สิ้นสุดของงวดระหว่างกาล และข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับช่วงเวลาเดียวกันของสิบสองเดือนก่อน
จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น กิจการที่ธุรกิจมีการขึ้นลงตามฤดูกาลอย่างเห็นได้ชัด
ควรเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเพิ่มเติมจากข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 20
22. ภาคผนวก ก แสดงตัวอย่างของรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องนำเสนอสำหรับกิจการที่นำเสนอ
งบการเงินทุกงวดครึ่งปี และทุกไตรมาส
- ความมีสาระสำคัญ**
23. ในการพิจารณาว่าข้อมูลแต่ละรายการนั้น ควรรับรู้ วัตถุประสงค์ จัดประเภท และเปิดเผยอย่างไร
ในงบการเงินระหว่างกาล กิจการต้องประเมินความมีสาระสำคัญของรายการโดยสัมพันธ์กับ
ข้อมูลทั้งหมดอยู่ในงบการเงินระหว่างกาล ในการประเมินความมีสาระสำคัญ กิจการต้อง
ตระหนักว่าในงบการเงินระหว่างกาล กิจการอาจต้องใช้ในการประมาณการในการวัดมูลค่า
มากกว่าที่ใช้ในการวัดมูลค่าในงบการเงินประจำปี
24. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8
(ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
ระบุว่าข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญหากการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงผลผิดพลาดมีผลกระทบ
ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง
การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้กิจการเปิดเผยรายการที่มีสาระสำคัญ แยกต่างหากจากรายการอื่น
ตัวอย่างเช่น การดำเนินงานที่ยกเลิก และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบาย
การบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กำหนดให้เปิดเผยเรื่องการ
เปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ข้อผิดพลาด การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี มาตรฐานการบัญชี
ทั้งสองฉบับไม่ได้ระบุจำนวนเพื่อใช้ในการตัดสินความมีสาระสำคัญของข้อมูล

25. แม้ว่ากิจการต้องอาศัยดุลยพินิจในการประเมินความมีสาระสำคัญเพื่อจัดทำรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการใช้ข้อมูลของงวดระหว่างกาลเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา รับรู้และเปิดเผยข้อมูลที่แสดงในงบการเงินระหว่างกาลนั้น ดังนั้น กิจการจะรับรู้และเปิดเผย ข้อมูลของรายการ เช่น รายการที่ไม่ปกติ การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประสิทธิภาพ และข้อผิดพลาดที่สำคัญ ตามเกณฑ์ของความมีสาระสำคัญเมื่อเทียบกับข้อมูลที่แสดง อยู่ในงวดระหว่างกาล เพื่อหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดที่อาจเป็นผลจากการไม่เปิดเผยข้อมูล กิจการ ต้องตระหนักอยู่เสมอว่างบการเงินระหว่างกาลต้องให้ข้อมูลทุกอย่างที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถ เข้าใจถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการในงวดระหว่างกาลนั้น

การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินประจำปี

26. หากการประมาณการจำนวนเงินที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินระหว่างกาลของงวดก่อน มีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นนัยสำคัญในงวดระหว่างกาลงวดสุดท้ายของรอบปีบัญชี โดยที่ กิจการจะไม่ได้นำเสนองบการเงินระหว่างกาลงวดสุดท้ายนี้แยกต่างหาก กิจการต้องเปิดเผย ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนของการเปลี่ยนแปลงประมาณการในหมายเหตุประกอบ งบการเงินของงบการเงินประจำปีสำหรับรอบปีบัญชีนั้น
27. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการ ทางบัญชี และข้อผิดพลาด กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะ และจำนวนเงิน (ถ้าปฏิบัติได้) ของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญใน งวดปัจจุบัน หรือที่คาดว่าจะมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญในงวดต่อมา ส่วนมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่คล้ายคลึงกันในงบการเงินระหว่างกาลตามที่กำหนดไว้ใน ย่อหน้าที่ 16.4 ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงประมาณการในงวดระหว่างกาลงวดสุดท้ายที่ต้อง เปิดเผย ได้แก่ การปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ การปรับโครงสร้าง หรือผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ได้เคย รายงานไว้ในงวดระหว่างกาลงวดก่อนของรอบปีบัญชีเดียวกัน การเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 26 สอดคล้องกับข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด แต่มีขอบเขตที่แคบกว่า คือ เกี่ยวข้องเฉพาะข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงประมาณการ กิจการไม่ต้องรวมข้อมูลทางการเงิน เพิ่มเติมที่เปิดเผยในงบการเงินระหว่างกาลไว้ในงบการเงินประจำปี

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

การใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับงบการเงินประจำปี

28. กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับงบการเงินระหว่างกาลและงบการเงินประจำปี เว้นแต่นโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงภายหลังวันที่ในงบการเงินประจำปีล่าสุดนั้นจะใช้ใน งบการเงินประจำปีถัดไป อย่างไรก็ตาม ความถี่ในการรายงานของกิจการ (ไม่ว่ากิจการจะ นำเสนองบการเงินเป็น รายปี ทุกงวดครึ่งปี หรือทุกไตรมาส) ต้องไม่มีผลกระทบต่อ

วัดผลการดำเนินงานประจำปี เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว การวัดมูลค่าเพื่อจัดทำงบการเงินระหว่างกาลต้องจัดทำตามเกณฑ์ยอดสะสมจากต้นปีบัญชีถึงปัจจุบัน

29. ข้อกำหนดที่ว่ากิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับงบการเงินระหว่างกาลและงบการเงินประจำปีอาจทำให้ดูเหมือนว่าการวัดมูลค่าในงวดระหว่างกาลเป็นอิสระจากระยะเวลารายงานอื่นๆ แต่ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28 ที่ว่าความถี่ในการนำเสนองบการเงินระหว่างกาลต้องไม่มีผลต่อการวัดมูลค่าของผลการดำเนินงานประจำปีชี้ให้เห็นว่างวดระหว่างกาลเป็นส่วนหนึ่งของงวดปีบัญชี เกณฑ์การวัดมูลค่าตามเกณฑ์ยอดสะสมจากต้นปีบัญชีถึงปัจจุบันทำให้กิจการต้องคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงประมาณการของจำนวนที่ได้รายงานไว้ในงวดระหว่างกาลก่อนๆ ในรอบปีบัญชีปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับงวดระหว่างกาลยังคงต้องเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่ใช้ในงบการเงินประจำปี
30. ตัวอย่างการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของงบการเงินระหว่างกาล มีดังต่อไปนี้
- 30.1 หลักเกณฑ์ในการรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ ผลขาดทุนจากการปรับโครงสร้าง หรือผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ ในงวดระหว่างกาลเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่กิจการใช้ในจัดทำงบการเงินประจำปีไม่ว่ากิจการจะจัดทำงบการเงินระหว่างกาลหรือไม่ อย่างไรก็ตาม หากกิจการรับรู้และวัดมูลค่ารายการดังกล่าวในงวดระหว่างกาลงวดหนึ่งและเปลี่ยนแปลงประมาณการในงวดระหว่างกาลต่อมาในรอบปีบัญชีเดียวกัน กิจการต้องทำการเปลี่ยนแปลงประมาณการนั้นในงวดระหว่างกาลที่มีการเปลี่ยนแปลงไม่ว่าจะเป็นการบันทึกเพิ่มหรือกลับบัญชีรายการขาดทุนที่ได้บันทึกไปแล้ว
- 30.2 รายการที่ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยาม ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาล ต้องไม่บันทึกเป็นรายการรอการตัดบัญชีในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยเหตุผลที่ว่ากิจการต้องรอข้อมูลเพิ่มเติมในอนาคตก่อนที่จะกำหนดได้ว่ารายการดังกล่าวจะเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามหรือไม่ หรือด้วยเหตุผลที่ว่าจำนวนกำไรสุทธิของงวดระหว่างกาลแต่ละงวดในรอบปีบัญชีเดียวกันจะได้ไม่แตกต่างกันเกินไป
- 30.3 กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ในงวดระหว่างกาลแต่ละงวดด้วยประมาณการที่ดีที่สุดโดยอัตราที่ใช้ในการคำนวณต้องเป็นอัตราภาษีเงินได้ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักทั้งปีที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของรอบปีบัญชีนั้น กิจการอาจปรับปรุงจำนวนภาษีเงินได้ค้างจ่ายในงวดระหว่างกาลต่อมาของรอบปีบัญชีเดียวกันหากการประมาณการของอัตราภาษีเงินได้ประจำปีเปลี่ยนแปลงไป
31. แม่บทการบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน (“แม่บทการบัญชี”) ระบุว่ากรรับรู้รายการคือ กระบวนการรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลและงบกำไรขาดทุนหากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ คำนิยามของสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานของการรับรู้รายการในงบการเงินไม่ว่าจะเป็นงบการเงินประจำปีหรืองบการเงินระหว่างกาล

32. กิจการต้องทดสอบถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะได้รับจากสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาลและวันสิ้นงวดบัญชี รายจ่ายซึ่งโดยลักษณะแล้วไม่เข้าเงื่อนไขเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยาม ณ วันสิ้นงวดบัญชีต้องไม่บันทึกเป็นสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาล ในทำนองเดียวกันหนี้สิน ณ วันสิ้นงวดการรายงานระหว่างกาลต้องเป็นภาระผูกพันที่กิจการมีอยู่ ณ วันนั้น ซึ่งเป็นหลักการที่ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับการรับรู้หนี้สิน ณ สิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปี
33. ลักษณะสำคัญของการเกิดรายการรายได้และค่าใช้จ่ายคือการมีกระแสเข้าและกระแสออกของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้เกิดขึ้นแล้ว ดังนั้นกิจการจะสามารถรับรู้รายการเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายก็ต่อเมื่อกระแสเข้าหรือกระแสออกดังกล่าวเกิดขึ้นแล้ว ในทางกลับกันกิจการต้องไม่รับรู้รายการเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายหากกระแสเข้าหรือกระแสออกนั้นยังไม่เกิดขึ้น แม้บทการบัญชีระบุว่ากิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากมีการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม แม้บทการบัญชีไม่อนุญาตให้กิจการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินหากรายการนั้นไม่เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินตามคำนิยาม
34. ในการวัดมูลค่ารายการต่าง ๆ เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสด ที่รายงานในงบการเงิน กิจการที่นำเสนอเฉพาะงบการเงินประจำปีสามารถใช้ข้อมูลทางบัญชีทั้งหมดที่มีอยู่ตลอดงวดบัญชี การวัดมูลค่าดังกล่าวเป็นการที่กิจการนำเกณฑ์ยอดสะสมจากต้นปีบัญชีถึงปัจจุบันมานำใช้นั่นเอง
35. กิจการที่นำเสนองบการเงินรายครึ่งปีสามารถใช้ข้อมูลที่มีอยู่จนถึงกลางปีหรือหลังจากนั้นเล็กน้อยเพื่อการวัดมูลค่าของงบการเงินสำหรับงวดครึ่งปีแรก และใช้ข้อมูลที่มีอยู่จนถึงวันสิ้นงวดบัญชีหรือหลังจากนั้นเล็กน้อยเพื่อการวัดมูลค่าของงบการเงินสำหรับงวดสิบสองเดือน การวัดมูลค่าสำหรับสิบสองเดือนต้องรวมถึงการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่อาจเป็นไปได้ของจำนวนเงินที่เคยประมาณไว้สำหรับงวดหกเดือนแรก โดยไม่ต้องปรับย้อนหลังงบการเงินระหว่างกาลของงวดดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 16.4 และย่อหน้าที่ 26 กำหนดให้มีการเปิดเผยเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนของการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่มีนัยสำคัญ
36. กิจการที่นำเสนองบการเงินบ่อยครั้งกว่ารายครึ่งปีต้องวัดมูลค่าของรายได้และค่าใช้จ่ายสำหรับงวดระหว่างกาลแต่ละงวดโดยใช้เกณฑ์ยอดสะสมจากต้นปีบัญชีถึงปัจจุบัน โดยใช้ข้อมูลที่มีอยู่ขณะที่จัดทำงบการเงินแต่ละงวดนั้น จำนวนของรายได้และค่าใช้จ่ายที่แสดงในงวดระหว่างกาลปัจจุบันต้องรวมการเปลี่ยนแปลงประมาณการของจำนวนที่แสดงไว้ในงวดระหว่างกาลงวดก่อนของปีบัญชีเดียวกันโดยไม่ต้องปรับย้อนหลังงบการเงินระหว่างกาลงวดก่อน อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 16.4 และย่อหน้าที่ 26 กำหนดให้มีการเปิดเผยเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่มีนัยสำคัญ

รายได้ที่ได้รับตามฤดูกาล รายได้ที่ได้รับเป็นวัฏจักร หรือรายได้ที่ได้รับเป็นครั้งคราว

37. รายได้ที่ได้รับตามฤดูกาล รายได้ที่ได้รับเป็นวัฏจักร หรือรายได้ที่ได้รับเป็นครั้งคราวต้องไม่คาดการณ์หรือรอการรับรู้ ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาล หากการคาดการณ์หรือการรอรับรู้ดังกล่าวไม่เหมาะสม ณ วันสิ้นงวดปีบัญชีนั้นของกิจการ

38. ตัวอย่างของรายได้ที่ยังไม่เกิด ซึ่งกิจการไม่สามารถบันทึกเป็นรายได้ไว้ล่วงหน้า ได้แก่ รายได้จากเงินปันผล รายได้ค่าสิทธิ และเงินอุดหนุนจากรัฐบาล นอกจากนี้บางกิจการอาจได้รับรายได้ในงวดระหว่างกาลบางงวดสูงกว่างวดอื่น ๆ ในรอบปีบัญชีเดียวกันเป็นประจำ เช่น รายได้จากการขายสินค้าตามฤดูกาล กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อเกิดขึ้น

ต้นทุนที่เกิดขึ้นอย่างไม่สม่ำเสมอในระหว่างรอบปีบัญชี

39. ต้นทุนที่เกิดขึ้นอย่างไม่สม่ำเสมอในระหว่างปีบัญชีของกิจการ ต้องคาดการณ์หรือรอการรับรู้เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำรายงานในงวดระหว่างกาลก็ต่อเมื่อเป็นการเหมาะสมที่กิจการจะคาดการณ์หรือรอการรับรู้ต้นทุนดังกล่าว ณ วันสิ้นงวดปีบัญชี

การนำหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาปฏิบัติ

40. ภาคผนวก ข แสดงตัวอย่างการนำหลักการเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28 ถึง 39 มาปฏิบัติ

การใช้การประมาณการ

41. กิจการต้องใช้วิธีวัดมูลค่าที่ทำให้มั่นใจว่า ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินระหว่างกาลสามารถเชื่อถือได้ รวมทั้งเปิดเผยข้อมูลทางการเงินทั้งหมดที่มีสาระสำคัญอย่างเหมาะสม เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจฐานะการเงินหรือผลการดำเนินงานของกิจการ กิจการอาจต้องอาศัยการประมาณการที่สมเหตุสมผลเพื่อวัดมูลค่ารายการบางรายการในงบการเงินประจำปีและงบการเงินระหว่างกาล ซึ่งตามปกติกิจการจำเป็นต้องใช้การประมาณการในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลมากกว่าที่ต้องใช้ในการจัดทำงบการเงินประจำปี

42. ภาคผนวก ค แสดงตัวอย่างของการใช้การประมาณการในการวัดมูลค่ารายการในงบการเงินระหว่างกาล

การปรับย้อนหลังงบการเงินระหว่างกาลของงวดก่อน

43. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี นอกเหนือจากการถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ กิจการต้อง

43.1 ปรับย้อนหลังงบการเงินระหว่างกาลของงวดก่อนในรอบปีบัญชีปัจจุบันและงบการเงินระหว่างกาลของรอบปีบัญชีก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ ซึ่งจะปรับย้อนหลังในงบการเงิน

ประจำปีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

43.2 ปรับปรุงงบการเงินระหว่างกาลของงวดก่อนในรอบปีบัญชีปัจจุบันและงบการเงินระหว่างกาลของรอบปีบัญชีก่อนที่นำมาเปรียบเทียบตามนโยบายการบัญชีใหม่โดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ หากไม่สามารถระบุถึงผลกระทบสะสม ณ วันต้นปีบัญชีจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่มีผลกระทบต่อปีบัญชีก่อน ๆ ได้ในทางปฏิบัติ

44. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่ากิจการใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการบัญชีประเภทเดียวกันตลอดปีบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีต้องสะท้อนให้เห็นด้วยวิธีปรับย้อนหลังโดยกิจการต้องปรับข้อมูลทางการเงินของงวดก่อนที่ย้อนหลังไปไกลที่สุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่สามารถกำหนดจำนวนสะสมที่ต้องใช้ปรับย้อนหลังงบการเงินของงวดก่อนได้ในทางปฏิบัติ มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวกำหนดให้กิจการสามารถใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ ส่วนผลกระทบตามย่อหน้าที่ 43 กำหนดให้กิจการที่เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในปีบัญชีปัจจุบัน ใช้วิธีปรับย้อนหลัง หรือหากไม่สามารถปฏิบัติได้ให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป แต่ต้องถือปฏิบัติตั้งแต่นั้นปีบัญชี
45. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่อนุญาตให้กิจการใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันในรอบปีบัญชีเดียวกัน เนื่องจากจะทำให้การปันส่วนรายการระหว่างงวดทำได้ยาก นอกจากนี้ยังจะทำให้ผลการดำเนินงานไม่มีความชัดเจน และทำให้เกิดความยากต่อการวิเคราะห์และความเข้าใจงบการเงินระหว่างกาล

วันถือปฏิบัติ

46. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ
47. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ปรับปรุงคำศัพท์ซึ่งใช้กับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ทำให้ต้องปรับปรุงย่อหน้าที่ 4 5 8 11 12 และ 20 ยกเลิกย่อหน้าที่ 13 และเพิ่มย่อหน้า 8ก และ 11ก ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 แต่หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงินก่อนวันถือปฏิบัติ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวข้างต้นก็จะใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวด้วย

48. การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ทำให้ต้องปรับปรุงย่อหน้าที่ 16.9 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจกรรมต้องถือปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มหรือหลังจาก วันที่ 1 มกราคม 2554 แต่หากกิจกรรมปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ก่อนวันถือปฏิบัติ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวข้างต้นก็จะใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวด้วย

ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้นและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ภาคผนวกนี้ได้จัดทำขึ้นโดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

ก การแสดงงวดบัญชีที่ต้องเสนอรายงาน

ข ตัวอย่างการนำหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาถือปฏิบัติ

ค ตัวอย่างการใช้การประมาณการ

ก. การแสดงงวดบัญชีที่ต้องเสนอรายงาน

ภาคผนวกนี้จัดทำขึ้นเพื่อแสดงตัวอย่างการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 20 เพื่อให้สามารถเข้าใจมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ดียิ่งขึ้น

กิจการที่นำเสนองบการเงินระหว่างกาลทุกครั้งปี

ก1. กิจการที่มีงวดปีบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม (ซึ่งเป็นไปตามปีปฏิทิน) ให้กิจการนำเสนองบการเงินระหว่างกาลไม่ว่าจะเป็นงบการเงินแบบสมบูรณ์หรือแบบย่อ สำหรับงวดครึ่งปีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 25X1 ดังต่อไปนี้

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่	30 มิถุนายน 25X1	31 ธันวาคม 25X0
----------	------------------	-----------------

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุดวันที่	30 มิถุนายน 25X1	30 มิถุนายน 25X0
-------------------------------	------------------	------------------

งบกระแสเงินสด

สำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุดวันที่	30 มิถุนายน 25X1	30 มิถุนายน 25X0
-------------------------------	------------------	------------------

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

สำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุดวันที่	30 มิถุนายน 25X1	30 มิถุนายน 25X0
-------------------------------	------------------	------------------

กิจการที่นำเสนองบการเงินระหว่างกาลทุกไตรมาส

ก2. กิจการที่มีงวดปีบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม (ซึ่งเป็นไปตามปีปฏิทิน) ให้กิจการนำเสนองบการเงินระหว่างกาลไม่ว่าจะเป็นงบการเงินแบบสมบูรณ์หรือแบบย่อ สำหรับไตรมาสสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน 25X1 ดังต่อไปนี้

งบแสดงฐานะการเงิน

ณ วันที่	30 มิถุนายน 25X1	31 ธันวาคม 25X0
----------	------------------	-----------------

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

สำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุดวันที่	30 มิถุนายน 25X1	30 มิถุนายน 25X0
-------------------------------	------------------	------------------

สำหรับงวดสามเดือนสิ้นสุดวันที่	30 มิถุนายน 25X1	30 มิถุนายน 25X0
--------------------------------	------------------	------------------

งบกระแสเงินสด

สำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุดวันที่	30 มิถุนายน 25X1	30 มิถุนายน 25X0
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น		
สำหรับงวดหกเดือนสิ้นสุดวันที่	30 มิถุนายน 25X1	30 มิถุนายน 25X0

ข. ตัวอย่างการนำหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาถือปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อแสดงตัวอย่างการนำหลักการรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28 ถึง 39 เพื่อให้สามารถเข้าใจมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ดียิ่งขึ้น

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและค่าประกันภัยที่กิจการผู้จ้างออกให้

- ข1. หากกิจการรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนลูกจ้างหรือจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนประกันภัยที่รัฐบาลสนับสนุน ซึ่งจำนวนที่ต้องจ่ายมีการคำนวณเป็นรายปี ค่าใช้จ่ายส่วนที่เกี่ยวข้องกันให้กิจการผู้จ้างรับรู้ในงวดระหว่างกาล โดยใช้ประมาณการอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรืออัตรากำไรเฉลี่ยของปี แม้ว่าจำนวนที่จ่ายส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นในช่วงต้นงวดปีบัญชี ตัวอย่างที่พบโดยทั่วไปคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือค่าประกันภัยที่กิจการผู้จ้างออกให้ซึ่งอาจกำหนดว่าออกให้จนถึงระดับสูงสุดระดับหนึ่งที่กำหนดไว้ของเงินได้ของพนักงานแต่ละคน สำหรับพนักงานที่มีรายได้สูง เงินได้อาจถึงระดับเงินได้สูงสุดที่กำหนดนั้นก่อนวันสิ้นงวดปีบัญชีที่กิจการผู้จ้างไม่ต้องออกเงินให้อีกต่อไปจนถึงวันสิ้นปี

การยกเครื่องหรือการบำรุงรักษาครั้งใหญ่ที่ทำเป็นระยะ ๆ ตามแผนที่วางไว้

- ข2. ต้นทุนของการยกเครื่องหรือการบำรุงรักษาครั้งใหญ่ที่ทำเป็นระยะ ๆ ตามแผนที่วางไว้หรือรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นฤดูกาลที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในช่วงหลังของปี กิจการต้องไม่คาดการณ์เพื่อบันทึกบัญชีในงบการเงินระหว่างกาล นอกจากว่ากิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือจากการอนุমানแล้ว กิจการที่มีความตั้งใจหรือมีความจำเป็นที่จะก่อให้เกิดรายจ่ายในอนาคตไม่อาจถือได้ว่ากิจการมีภาระผูกพัน

ประมาณการหนี้สิน

- ข3. กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินหากกิจการไม่มีทางเลือกอื่น เว้นแต่กิจการจะต้องโอนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอันเป็นผลของเหตุการณ์ที่เกิดจากภาระผูกพันตามกฎหมายหรือจากการอนุমান กิจการต้องบันทึกปรับปรุงจำนวนภาระหนี้สินให้สูงขึ้นหรือต่ำลงพร้อมทั้งรับรู้รายการผลขาดทุนหรือรายการผลกำไรในกำไรหรือขาดทุน หากจำนวนของประมาณการหนี้สินที่ดีที่สุดของกิจการมีการเปลี่ยนแปลงไป

- ข4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการใช้เกณฑ์ในการรับรู้ และวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาลเช่นเดียวกับที่ใช้ ณ วันสิ้นงวดปีบัญชี การมีอยู่หรือไม่มีอยู่ของภาระผูกพัน

ที่กิจการต้องโอนประโยชน์เชิงเศรษฐกิจออกไปนั้นมิได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยของช่วงเวลาของการรายงาน แต่เป็นเรื่องข้อเท็จจริง

โบนัสปลายปี

ข5. ลักษณะของการจ่ายโบนัสปลายปีมีความแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ กิจการบางกิจการจ่ายโบนัสให้พนักงานเฉพาะที่ปฏิบัติงานตลอดช่วงเวลาที่กำหนด กิจการบางกิจการจ่ายโบนัสตามผลการดำเนินงานรายเดือน รายไตรมาสหรือรายปี การจ่ายโบนัสอาจขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารหรือเป็นไปตามสัญญาที่ได้ตกลงกันไว้หรือเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่เคยถือปฏิบัติมาในปีก่อน

ข6. โบนัสจะรับรู้ในงวดระหว่างกาลได้ก็ต่อเมื่อ

ข6.1 การให้โบนัสนั้นเป็นไปตามภาระผูกพันตามกฎหมาย หรือเป็นไปตามที่ถือปฏิบัติมาในอดีตอันถือได้ว่าภาระผูกพันได้เกิดขึ้นจากการอนุมัติ ซึ่งกิจการไม่มีทางเลือกอื่นนอกจากจะต้องจ่ายเงินโบนัสนั้น

ข6.2 สามารถระบุประมาณการโบนัสนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))

จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่อาจเกิดขึ้น

ข7. จำนวนเงินที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าที่อาจเกิดขึ้นเป็นตัวอย่างของภาระผูกพันตามกฎหมายหรือจากการอนุมัติ ที่ผู้เช่าควรรับรู้เป็นหนี้สิน หากสัญญาเช่ามีเงื่อนไขว่าการชำระค่าเช่าในอนาคตขึ้นอยู่กับว่าผู้เช่าสามารถทำรายได้จากการขายประจำปีถึงระดับที่กำหนดไว้ในสัญญา ภาระผูกพันจะถือได้ว่าได้เกิดขึ้นในงวดระหว่างกาลของงวดบัญชีก่อนที่ผู้เช่าจะมีรายได้จากการขายถึงระดับที่กำหนดไว้ในสัญญา หากผู้เช่าคาดการณ์ได้อย่างแน่นอนว่าผู้เช่าจะสามารถมีรายได้จากการขายได้ตามที่กำหนดไว้ และผู้เช่าไม่มีทางเลือกอื่นใดนอกจากการชำระเงินค่าเช่าในอนาคต

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ข8. กิจการต้องใช้คำนิยามและเกณฑ์ในการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนสำหรับงวดระหว่างกาล เช่นเดียวกับที่ใช้สำหรับงวดสิ้นปีบัญชี กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนแต่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อของการรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่าย ส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นและเข้าเงื่อนไขทุกข้อของการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนกิจการต้องรับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน การเลื่อนรับรู้การเป็นค่าใช้จ่ายโดยการตั้งเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินระหว่างกาลเพียงแต่คาดการณ์ว่าจะเข้าเงื่อนไขทุกข้อของการรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลังงวดบัญชีนั้นเป็นการไม่ถูกต้อง

เงินบำนาญ

- ข9. ค่าใช้จ่ายเงินบำนาญ สำหรับงวดระหว่างกาลคำนวณตามเกณฑ์ยอดสะสมจากต้นปีบัญชีถึงปัจจุบันโดยใช้อัตราต้นทุนเงินบำนาญที่กำหนด ณ วันสิ้นงวดปีบัญชีก่อนโดยวิธีคณิตศาสตร์ประกันภัย และปรับปรุงสำหรับความผันผวนทางการตลาดที่มีนัยสำคัญนับตั้งแต่นั้น และปรับสำหรับการทยอยจ่ายชำระที่สำคัญ การจ่ายชำระหมด หรือการจ่ายครั้งเดียวที่สำคัญ

ค่าใช้จ่ายพนักงานเกี่ยวกับการพักร้อน วันหยุด การหยุดงานอื่นโดยได้รับค่าตอบแทน

- ข10. การที่พนักงานหยุดงานโดยได้รับค่าตอบแทนชนิดสะสม คือ วันหยุดงานที่ไม่ได้ใช้ในงวดปัจจุบันนั้นและสามารถยกยอดไปใช้ได้ในช่วงอนาคต กิจการต้องวัดค่ารายการจ่ายที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพันของเวลาหยุดงานที่ได้รับค่าตอบแทนชนิดสะสมตามจำนวนที่กิจการคาดว่าจะต้องจ่ายสำหรับวันหยุดงานที่ยังไม่ได้ใช้แต่สามารถสะสมไปใช้ได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะต้องนำมาถือปฏิบัติทั้งในงบการเงินระหว่างกาลและงบการเงินประจำปี ในทางกลับกันกิจการต้องไม่รับรู้ค่าใช้จ่ายหรือหนี้สินสำหรับวันหยุดงานที่ได้รับค่าตอบแทนแต่ไม่ถึงว่าสะสมได้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานระหว่างกาลเช่นเดียวกับที่กิจการจะต้องปฏิบัติ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปี

รายการที่เกิดอย่างไม่สม่ำเสมอแต่มีแผนที่จะจ่าย

- ข11. งบประมาณของกิจการอาจรวมรายการบางประเภทที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างไม่สม่ำเสมอในระหว่างงวดปีบัญชี เช่น เงินบริจาค ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมพนักงาน ค่าใช้จ่ายเหล่านี้โดยทั่วไปขึ้นอยู่กับความคิดเห็นของผู้บริหาร แม้ว่าจะมีการวางแผนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายเหล่านี้และมีแนวโน้มว่าจะเกิดค่าใช้จ่ายเหล่านี้ทุกปี กิจการไม่สามารถรับรู้รายการที่ยังไม่เกิดขึ้นเป็นภาระผูกพัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานระหว่างกาลได้หากภาระผูกพันไม่ถึงเป็นหนี้สินตามคำนิยาม

การวัดมูลค่าภาษีเงินได้ระหว่างกาล

- ข12. ภาษีเงินได้ระหว่างกาลให้ตั้งค้างจ่ายไว้โดยใช้อัตราภาษีเดียวกับที่ใช้กับผลกำไรรวมทั้งปีที่คาดว่าจะได้ กล่าวคือ ภาษีเงินได้ระหว่างกาลคำนวณโดยใช้กำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้ของงวดระหว่างกาลคูณด้วยอัตราภาษีที่แท้จริงถ่วงเฉลี่ยทั้งปีที่ประมาณไว้
- ข13. ข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 28 ได้ระบุถึงการให้ใช้หลักเกณฑ์ในการรับรู้และวัดมูลค่าเดียวกันสำหรับงบการเงินระหว่างกาลและงบการเงินประจำปี ด้วยเหตุที่ภาษีเงินได้จะคำนวณโดยใช้เกณฑ์สำหรับปี ดังนั้น ภาษีเงินได้ระหว่างกาลจึงต้องคำนวณจากกำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้ของงวดระหว่างกาลคูณด้วยอัตราภาษีที่คาดว่าจะนำมาใช้กับกำไรรวมสำหรับปีซึ่งเป็นอัตราภาษีเงินได้เฉลี่ยทั้งปีที่ประมาณไว้ การประมาณอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงถ่วงเฉลี่ยทั้งปีจึงต้องสะท้อนถึงโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าที่คาดว่าจะนำมาใช้กับกำไรรวมทั้งปี รวมถึงกฎหมายภาษี

อาการที่มีผลบังคับหรือผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้ที่มีผลอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญ ในงวดบัญชีนั้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ให้แนวทางปฏิบัติเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญในกฎหมายเกี่ยวกับอัตราภาษีเงินได้ การประมาณอัตราภาษีเงินได้เฉลี่ยทั้งปีจึงต้องมีการประมาณการขึ้นใหม่โดยใช้หลักคำนวณจากยอดกำไรสะสมทั้งปี ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ตามย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 16.4 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่มีนัยสำคัญด้วย

ข14. ในขอบเขตที่พึงปฏิบัติได้ อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงถัวเฉลี่ยทั้งปีต้องพิจารณาแยกเป็นแต่ละอัตราสำหรับแต่ละหน่วยภาษีโดยคุณกำไรสุทธิก่อนภาษีของงวดระหว่างกลางของแต่ละหน่วยภาษี ในทำนองเดียวกัน หากอัตราภาษีเงินได้ที่ใช้กับประเภทของเงินได้มีอัตราที่ต่างกัน (เช่น กำไรส่วนทุน (Capital Gains) หรือกำไรจากอุตสาหกรรมเฉพาะอย่าง) ในขอบเขตที่พึงปฏิบัติได้ อัตราภาษีเงินได้ที่ต่างกันต้องแยกใช้กับกำไรสุทธิก่อนภาษีของงวดระหว่างกลางสำหรับรายได้แต่ละประเภท ขณะที่อัตราภาษีดังกล่าวต้องการประมาณการที่ถูกต้องที่สุด แต่อาจไม่บรรลุผลในทุกกรณี ดังนั้น การใช้อัตราภาษีเงินได้ถัวเฉลี่ยของต่างหน่วยภาษีเงินได้หรือต่างประเภทเงินได้ อาจนำมาใช้ได้หากเป็นการประมาณการที่มีเหตุผลมากกว่าการใช้อัตราภาษีเงินได้แบบเฉพาะเจาะจง

ข15. ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการคำนวณภาษีเงินได้ตามที่กล่าวข้างต้น สมมติว่ากิจการแห่งหนึ่งจัดทำงบการเงินรายไตรมาสโดยคาดว่าจะมีกำไรสุทธิก่อนภาษีไตรมาสละ 10,000 บาท และต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิสำหรับปีในอัตราร้อยละ 20 สำหรับ 20,000 บาทแรก และส่วนที่เกินกว่าจำนวนดังกล่าวต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 โดยที่กำไรสุทธิของกิจการเป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้ จำนวนภาษีเงินได้ที่แสดงในงบการเงินแต่ละไตรมาสจะมีจำนวนดังนี้

	ไตรมาสที่ 1	ไตรมาสที่ 2	ไตรมาสที่ 3	ไตรมาสที่ 4	รวมทั้งสิ้นงวดปี
ภาษีเงินได้ (บาท)	2,500	2,500	2,500	2,500	10,000
ภาษีเงินได้รวม 10,000 บาทนี้เป็นจำนวนภาษีที่คาดว่าจะต้องจ่ายซึ่งคำนวณจากกำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้สำหรับปีจำนวน 40,000 บาท					

ข16. ตัวอย่างต่อไปนี้ สมมติว่ากิจการแห่งหนึ่งซึ่งเสนองบการเงินรายไตรมาสมีกำไรสุทธิก่อนภาษีเงินได้ในไตรมาสแรกเป็นจำนวน 15,000 บาท แต่กิจการคาดว่าจะเกิดผลขาดทุนสุทธิไตรมาสละ 5,000 บาท ในสามไตรมาสต่อมา (ดังนั้น กำไรสุทธิก่อนภาษีสำหรับปีเท่ากับศูนย์) กิจการคาดว่าอัตราภาษีเงินได้เฉลี่ยทั้งปีจะอยู่ที่ร้อยละ 20 ภาษีเงินได้ที่แสดงในงบการเงินแต่ละไตรมาสแสดงได้ดังนี้

	ไตรมาสที่ 1	ไตรมาสที่ 2	ไตรมาสที่ 3	ไตรมาสที่ 4	รวมทั้งสิ้นงวดปี
ภาษีเงินได้ (บาท)	3,000	(1,000)	(1,000)	(1,000)	0

กรณีที่งวดปีบัญชีแตกต่างกันจากงวดปีภาษี

- ข17. ในกรณีที่งวดปีบัญชีแตกต่างจากงวดปีภาษี ภาษีเงินได้สำหรับงวดระหว่างกาลของงวดปีบัญชีให้ใช้อัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงถัวเฉลี่ยทั้งปีที่ประมาณการไว้แยกสำหรับแต่ละงวดปีภาษีคูณด้วยสัดส่วนจำนวนกำไรสุทธิก่อนภาษีเงิน ได้ของแต่ละปีภาษีนั้น
- ข18. ตัวอย่างเช่น กิจการแห่งหนึ่งมีงวดปีบัญชีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน จัดทำงบการเงินรายไตรมาส และมีงวดปีภาษีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม (งวดปีบัญชีเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 30 มิถุนายน) โดยกิจการมีกำไรสุทธิก่อนภาษีไตรมาสละ 10,000 บาท อัตราภาษีเงินได้เฉลี่ยทั้งปีโดยประมาณอยู่ที่ร้อยละ 30 ในปีที่ 1 และร้อยละ 40 ในปีที่ 2

	ไตรมาส สิ้นสุดวันที่ 30 ก.ย.	ไตรมาส สิ้นสุดวันที่ 31 ธ.ค.	ไตรมาส สิ้นสุดวันที่ 31 มี.ค.	ไตรมาส สิ้นสุดวันที่ 30 มิ.ย.	สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 30 มิ.ย.
ภาษีเงินได้ (บาท)	3,000	3,000	4,000	4,000	14,000

รายการหักภาษี (เครดิตภาษี)

- ข19. หน่วยงานจัดเก็บภาษีบางแห่งยอมให้ผู้จ่ายภาษีหักภาษีจ่ายได้ด้วยยอดเงินของรายจ่ายเพื่อการลงทุน การส่งออก รายจ่ายเพื่อการวิจัยและพัฒนา หรือฐานภาษีอื่น ๆ โดยทั่วไปการใช้ประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว จะส่งผลต่อการคำนวณอัตราประมาณการอัตราภาษีเงินได้ที่แท้จริงถัวเฉลี่ยทั้งปี เพราะว่ากฎหมายภาษีอากรและข้อบังคับส่วนใหญ่มักจะยอมให้หักภาษี (เครดิตภาษี) สำหรับการคำนวณภาษีสำหรับปี ในทางตรงกันข้ามประโยชน์ทางภาษีสำหรับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวจะรับรู้ในการคำนวณค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ในงวดระหว่างกาลนั้นได้ ในทำนองเดียวกันอัตราภาษีอัตราพิเศษที่นำไปใช้คำนวณสำหรับเงินได้บางประเภทไม่สามารถนำมารวมคำนวณเพื่อหาอัตราภาษีที่แท้จริงประจำปีเพียงอัตราเดียว ยิ่งไปกว่านั้นในบางหน่วยงานจัดเก็บภาษีประโยชน์ทางภาษี หรือรายการหักภาษีรวมถึงกรณีที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายเพื่อการลงทุน และระดับของการส่งออกในการรายงานยอดคืนภาษีเงินได้ จะคล้ายคลึงกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลมากกว่า และจะรับรู้ในการคำนวณในงวดระหว่างกาลได้เมื่อเกิดรายการดังกล่าวขึ้น

ผลขาดทุนทางภาษีและรายการหักภาษียกมาและยกไป

- ข20. ผลประโยชน์ทางภาษีของรายการขาดทุนทางภาษียกมาจะถูกสะท้อนอยู่ในงวดระหว่างกาลที่ผลขาดทุนทางภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกันเกิดขึ้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้กำหนดไว้ว่า ผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับผลขาดทุนทางภาษี ซึ่งสามารถยกมาชดเชยกับภาษีเงินได้

ในงวดปัจจุบันของงวดที่แล้วต้องรับรู้เป็นรายการทรัพย์สิน และต้องรับรู้รายการเช่นเดียวกัน ในการลดยอดค่าใช้จ่ายภาษีหรือเพิ่มยอดรายได้ภาษีที่เกี่ยวข้องกัน

- ข21. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กำหนดไว้ว่า กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้ รอกการตัดบัญชีสำหรับขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ยกไปและเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้ ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า กำไรทางภาษีในอนาคตของกิจการจะเพียงพอที่จะนำผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้และเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้มาใช้ประโยชน์ได้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ยังได้กำหนดกฎเกณฑ์สำหรับการประเมินความเป็นไปได้ของกำไรทางภาษี เพื่อว่าจะได้นำเอารายการขาดทุนทางภาษีและเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้มาใช้ประโยชน์ได้ กฎเกณฑ์ดังกล่าวนั้นต้องนำมาถือปฏิบัติ ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาลแต่ละงวดและถ้าตรงตามกฎเกณฑ์ดังกล่าวผลขาดทุนทางภาษียกไปจะถูกนำไปใช้ในการคำนวณประมาณการอัตราภาษีเงินได้เฉลี่ยทั้งปี
- ข22. ตัวอย่างต่อไปนี สมมติว่ากิจการแห่งหนึ่งซึ่งเสนองบการเงินรายไตรมาสมีขาดทุนจากการดำเนินงานยกไปจำนวน 10,000 บาท เพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีเงินได้ ณ วันเริ่มต้นของปีบัญชีปัจจุบันที่รายการสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอกตัดบัญชียังไม่มีกรรับรู้รายการ กิจการทำได้ 10,000 บาท ในไตรมาสแรกของปีปัจจุบัน และคาดว่าจะทำได้อีกไตรมาสละ 10,000 บาท สำหรับสามไตรมาสที่เหลือ โดยไม่รวมผลขาดทุนยกไป การคำนวณประมาณการอัตราภาษีเงินได้เฉลี่ยทั้งปีประมาณอยู่ที่ร้อยละ 40 ภาษีเงินได้ที่แสดงในงบการเงินแต่ละไตรมาส แสดงได้ดังนี้

	ไตรมาสที่ 1	ไตรมาสที่ 2	ไตรมาสที่ 3	ไตรมาสที่ 4	รวมทั้งสิ้นงวดปี
ภาษีเงินได้ (บาท)	3,000	3,000	3,000	3,000	12,000

การเปลี่ยนแปลงในราคาซื้อตามสัญญาหรือการเปลี่ยนแปลงในราคาที่จะเกิดขึ้น

- ข23. ส่วนลดปริมาณหรือส่วนลดราคาและการเปลี่ยนแปลงราคาตามสัญญาซื้อวัตถุดิบ แรงงาน หรือสินค้าและบริการอื่นให้คาดการณ์ในงวดระหว่างกาลทั้งทางด้านผู้ซื้อและผู้ขาย หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่า ส่วนลดและการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวได้เกิดขึ้นแล้วหรือจะมีผลกระทบ ดังนั้น ส่วนลดตามสัญญาและส่วนลดราคาจะต้องนำมาคาดการณ์ด้วย อย่างไรก็ตาม หากส่วนลดและการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวขึ้นอยู่กับดุลยพินิจ กิจการจะไม่คาดการณ์รายการดังกล่าว ในงวดระหว่างกาล เนื่องจากผลของสินทรัพย์และหนี้สินไม่เข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในแม่บทการบัญชีที่ว่าสินทรัพย์ต้อง หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ อันเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต และหนี้สินต้อง หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจออกไป

ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย

- ข24. ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่ายสำหรับงวดระหว่างกาลให้คำนวณจากสินทรัพย์ที่มีอยู่ในงวดระหว่างกาลนั้น ทั้งนี้ไม่รวมสินทรัพย์ที่วางแผนว่าจะได้มาหรือจำหน่ายออกไปในงวดต่อมาของปีการเงินนั้น

สินค้ำคงเหลือ

- ข25. การวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือในงบการเงินสำหรับงวดระหว่างกาลต้องใช้หลักการเดียวกันกับงบการเงินสำหรับงวดบัญชี มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้ำคงเหลือ กำหนดวิธีรับรู้หรือการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือ ปัญหายุ่งยากเฉพาะที่เกี่ยวกับสินค้ำคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานทางการเงินวันใดวันหนึ่งเป็นเพราะความจำเป็นที่จะคำนวณปริมาณสินค้ำคงเหลือ ต้นทุน และมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แม้ว่ากิจการใช้หลักการเดียวกันในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือระหว่างกาล เพื่อที่จะประหยัดต้นทุนและเวลา บ่อยครั้งที่กิจการมักจะใช้วิธีการประมาณการในการวัดมูลค่าสินค้ำคงเหลือ ณ งวดระหว่างกาลมากกว่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปี ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของการทดสอบมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้ำคงเหลือ ณ วันที่ในงวดระหว่างกาล และการจัดการกับผลต่างของต้นทุนการผลิตในงวดระหว่างกาล

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้ำคงเหลือ

- ข26. มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้ำคงเหลือ พิจารณาโดยอ้างอิงจากราคาขายและต้นทุนบวกรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขาย ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาล กิจการจะกลับรายการปรับลดมูลค่าของสินค้ำคงเหลือให้เป็นมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่เคยบันทึกไว้ ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาลถัดมาก็ต่อเมื่อมีความเหมาะสมที่กิจการจะสามารถทำเช่นนั้นได้สำหรับวันสิ้นงวดบัญชีนั้น

- ข27. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

ผลต่างของต้นทุนการผลิตในงวดระหว่างกาล

- ข28. ผลต่างของต้นทุนการผลิตของที่เกิดจากผลต่างด้านราคา ประสิทธิภาพ ค่าใช้จ่ายและปริมาณของกิจการที่ประกอบธุรกิจอุตสาหกรรมการผลิต จะรับรู้ในกำไรขาดทุน ณ วันที่ในงวดระหว่างกาล เช่นเดียวกับที่รับรู้ในกำไรขาดทุนสำหรับงวดบัญชี การเลื่อนการรับรู้ผลต่างของต้นทุนการผลิตโดยคาดหวังว่าจะได้รับชดเชย ณ วันสิ้นงวดบัญชี อาจเป็นการไม่เหมาะสมเพราะอาจส่งผลให้การรายงานสินค้ำคงเหลือในงบการเงินระหว่างกาลแสดงมูลค่าที่สูงหรือต่ำกว่าต้นทุนการผลิตที่แท้จริง

รายการผลกำไรหรือรายการผลขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

- ข29. การบันทึกรายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศในงบการเงินระหว่างกาลต้องใช้หลักการเดียวกันกับที่ใช้ในงบการเงินประจำปี

- ข30. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้กำหนดวิธีการแปลงค่างบการเงินของกิจการในต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้รายงาน ข้อกำหนดดังกล่าวรวมถึงแนวทางสำหรับการใช้อัตราถัวเฉลี่ย หรืออัตราปิด และยังรวมถึงแนวทางสำหรับการบันทึกผลของรายการปรับปรุงจากการแปลงค่างบการเงินของกิจการในต่างประเทศว่าควรแสดงในรายการกำไรหรือขาดทุนหรือในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการจึงควรใช้อัตราถัวเฉลี่ยและอัตราปิดของงวดระหว่างกาลนั้น กิจการจะไม่ได้คาดการณ์ถึงการเปลี่ยนแปลงในอนาคตของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศสำหรับเวลาที่เหลืออยู่ของปีการเงินปัจจุบันในการแปลงค่างบการเงินของกิจการในต่างประเทศ ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาล
- ข31. หากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้รับรู้การปรับปรุงจากการแปลงค่างบการเงินของกิจการในต่างประเทศเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น กิจการต้องใช้หลักการเดียวกันนี้กับงบการเงินระหว่างกาลในแต่ละงวด ทั้งนี้กิจการไม่ควรเลื่อนการรับรู้การปรับปรุงจากการแปลงค่าดังกล่าวในงบการเงินระหว่างกาล แม้กิจการคาดว่าจะมีการกลับรายการผลต่างดังกล่าวก่อนวันสิ้นงวดปีบัญชีก็ตาม

งบการเงินระหว่างกาลในภาวะเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้ออย่างรุนแรง

- ข32. งบการเงินระหว่างกาลในภาวะเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้ออย่างรุนแรงให้จัดทำขึ้นโดยใช้หลักการเดียวกันกับที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินประจำปี
- ข33. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินภายใต้ระบบเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง กำหนดให้งบการเงินของกิจการที่รายงานในสภาวะเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรงต้องจัดทำโดยใช้หน่วยการวัดค่าปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และต้องแสดงผลกำไรหรือผลขาดทุนจากรายการที่เป็นตัวเงินสุทธิไว้ในกำไรสุทธิ นอกจากนี้ กิจการต้องนำข้อมูลในงบการเงินของงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบมาปรับใหม่โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในปัจจุบัน
- ข34. กิจการต้องใช้หลักการบัญชีเดียวกัน ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาล ในการแสดงข้อมูลระหว่างกาลทั้งหมดในรูปของหน่วยการวัดค่าจนถึงวันสิ้นงวดระหว่างกาล ด้วยการรายงานผลกำไรหรือผลขาดทุนจากฐานะที่เป็นตัวเงินสุทธิแสดงในกำไรสุทธิงวดระหว่างกาล กิจการไม่รับรู้รายการผลกำไรหรือผลขาดทุนดังกล่าวโดยใช้จำนวนที่เป็นรายปี และไม่นำอัตราเงินเฟ้อรายปีที่ประมาณขึ้นมาใช้ในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลในประเทศที่มีอัตราเงินเฟ้ออย่างรุนแรง

การด้อยค่าของสินทรัพย์

- ข35. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้กิจการต้องรับรู้การด้อยค่าของสินทรัพย์ทันทีหากสินทรัพย์นั้นมีมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดลงต่ำกว่าราคาตามบัญชี
- ข36. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการใช้วิธีทดสอบ การรับรู้ และการกลับบัญชีรายการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาลเช่นเดียวกับที่ใช้ ณ วันสิ้นงวดปีบัญชี แต่มิได้หมายความว่ากิจการต้องคำนวณการด้อยค่าของสินทรัพย์อย่างละเอียดทุกวันสิ้นงวดระหว่างกาล อย่างไรก็ตาม กิจการต้องสอบทานว่ามีเหตุบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ของกิจการมีการด้อยค่าอย่างเป็นสาระสำคัญหรือไม่ นับตั้งแต่วันสิ้นงวดปีบัญชีล่าสุด ทั้งนี้เพื่อพิจารณาว่ากิจการจำเป็นต้องคำนวณการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือไม่

ค. ตัวอย่างการใช้การประมาณการ

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อแสดงตัวอย่างการนำหลักการบัญชีมาใช้ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 41 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เพื่อให้สามารถเข้าใจมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ดียิ่งขึ้น

- ค1. **สินค้าคงเหลือ** กิจการอาจไม่จำเป็นต้องนับและตีราคาสินค้าคงเหลืออย่างสมบูรณ์ ณ วันสิ้นงวดระหว่างกาลแต่ควรมีการนับและตีราคาสินค้าคงเหลือทั้งหมดอย่างสมบูรณ์ ณ วันสิ้นงวดปีบัญชี ในงวดระหว่างกาลอาจเป็นการเพียงพอที่กิจการจะใช้การประมาณการจากกำไรขั้นต้น
- ค2. **การจัดประเภทรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนของสินทรัพย์และหนี้สิน** งบการเงินประจำปีอาจต้องการความถูกต้องในการจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สิน รวมถึงการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนของรายการดังกล่าวมากกว่างบการเงินระหว่างกาล
- ค3. **ประมาณการหนี้สิน** การพิจารณาความเหมาะสมของจำนวนประมาณการหนี้สินที่บันทึก (เช่น การตั้งประมาณการหนี้สินจากการรับประกัน ประมาณการค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม หรือ การประมาณการค่าใช้จ่ายในการบูรณะ) ในบางครั้งอาจยุ่งยาก สิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่าย ในบางครั้งกิจการอาจใช้ผู้เชี่ยวชาญภายนอกช่วยในการคำนวณประมาณการดังกล่าวสำหรับงบการเงินประจำปี ในการจัดทำงบการเงินระหว่างกาล กิจการอาจประมาณการโดยปรับปรุงตัวเลขจากประมาณการในงบการเงินประจำปีก่อนแทนการใช้ผู้เชี่ยวชาญภายนอกเพื่อทำการคำนวณใหม่
- ค4. **เงินบ้านอายุ** มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กิจการต้องพิจารณามูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันของผลประโยชน์ที่กำหนดไว้และมูลค่าราคาตลาดของสินทรัพย์โครงการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละครั้ง และสนับสนุนให้กิจการใช้นักคณิตศาสตร์ประกันภัยในการวัดมูลค่าของภาระผูกพันเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานระหว่างกาลการวัดมูลค่าที่น่าเชื่อถือมักมาจากการคำนวณโดยใช้ข้อมูลล่าสุดขอการคำนวณมูลค่าล่าสุดด้วยวิธีคณิตศาสตร์ประกันภัย

- ค5. ภาษีเงินได้ กิจการอาจคำนวณภาษีเงินได้และหนี้สินภาษีเงินได้รอดัตต์บัญชี ณ วันสิ้นงวดบัญชี โดยใช้อัตราภาษีสำหรับหน่วยภาษีแต่ละหน่วยไปใช้คำนวณภาษีเงินได้ ดังที่ได้อธิบายไว้ในข้อ 14 ของภาคผนวก ข ว่า แม้ว่ากิจการต้องการประมาณการที่ถูกต้องที่สุด แต่อาจไม่บรรลุผลในทุกกรณี ดังนั้นการใช้อัตราภาษีเงินได้ถัวเฉลี่ยของต่างหน่วยภาษีเงินได้หรือต่างประเภทเงินได้ก็อาจใช้ได้ ถ้าได้ผลของการประมาณการที่มีเหตุผลมากกว่าการใช้อัตราภาษีเงินได้แบบเฉพาะเจาะจง
- ค6. เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้น การวัดมูลค่าของเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นอาจเกี่ยวข้องกับความเห็นของนักกฎหมายหรือผู้ให้คำแนะนำอื่น รายงานที่เป็นทางการจากผู้เชี่ยวชาญอิสระในบางครั้งอาจใช้ เป็นสิ่งที่พิจารณาเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นได้ เช่น ความเห็นดังกล่าวที่เกี่ยวกับกฎหมาย ข้อเรียกร้อง การประเมิน และเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นได้อื่น ๆ หรือความไม่แน่นอน อาจถูกนำมาใช้ หรือไม่นำมาใช้ ณ วันที่ในงวดระหว่างกาล
- ค7. การตีราคาใหม่และการใช้มูลค่ายุติธรรม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) อนุญาตให้กิจการเลือกปฏิบัติ ในการตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ดังกล่าวให้เป็นมูลค่ายุติธรรมได้ ทำนองเดียวกับมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งมีข้อกำหนดให้ กิจการตีราคามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งการตีราคาใหม่นั้นกิจการอาจให้ ผู้เชี่ยวชาญตีราคาสินทรัพย์ เพื่อประกอบการจัดทำงบการเงินประจำปีแต่อาจไม่จำเป็นสำหรับการ จัดทำงบการเงินระหว่างกาล
- ค8. การกระทบยอดรายการระหว่างกิจการที่เกี่ยวข้อง การกระทบยอดรายการระหว่างกันดังกล่าว จำเป็นต้องทำอย่างละเอียดในการจัดทำงบการเงินรวมประจำปี แต่ความละเอียดในการกระทบ ยอดอาจลดน้อยลงสำหรับการจัดทำงบการเงินรวมระหว่างกาล
- ค9. อุตสาหกรรมเฉพาะ การวัดผลงวดระหว่างกาลในกิจการที่มีลักษณะการดำเนินงานเฉพาะอาจมี ความถูกต้องน้อยกว่า ณ วันสิ้นงวดบัญชี เนื่องจากความยุ่งยาก ความคุ้มค่า และเวลาที่ต้อง ใช้ ตัวอย่างเช่น การคำนวณการตั้งสำรองเพื่อประกันภัยสำหรับบริษัทประกันภัย

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

การด้อยค่าของสินทรัพย์

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ระหว่างประเทศ ที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 36: “Impairment of Assets” (Bound Volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1-บทนำ18
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-5
คำนิยาม	6
การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า	7-17
การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	18-57
การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน	24
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	25-29
มูลค่าจากการใช้	30-57
เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต	33-38
ส่วนประกอบของการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต	39-53
กระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	54
อัตราคิดลด	55-57
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่า	58-64
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม	65-108
การกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	66-73
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและ มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด เงินสด	74-103
ค่าความนิยม	80-99
การปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	80-87
การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความ นิยมรวมอยู่	88-90
ช่วงเวลาทำการทดสอบการด้อยค่า	96-99
สินทรัพย์องค์กร	100-103
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	104-108
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	109-125
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ	117-121

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	122-123
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม	124-125
การเปิดเผยข้อมูล	126-137
ประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่	134-137
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ	139-140ง
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	141
ภาคผนวก	
ก การใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้	
ข ภาคผนวกนี้ไม่เกี่ยวข้อง	
ค การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1-141 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้ แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การตัดยี่ห้อของสินทรัพย์ และต้องถือปฏิบัติกับ

- 1.1 การได้มาซึ่งค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการรวมธุรกิจ ซึ่งวันที่ตกลงรวม ธุรกิจเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551
- 1.2 สินทรัพย์อื่นทั้งหมดสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

บทนำ 2. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 3. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 4. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

ความถี่ของการทดสอบการตัดยี่ห้อ

บทนำ 5. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การตัดยี่ห้อของสินทรัพย์ ฉบับเดิม กำหนดให้มีการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการตัดยี่ห้อ ข้อกำหนดดังกล่าวยังคงมีอยู่ในมาตรฐานฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้

- 5.1 วัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนทุกปีโดยไม่จำเป็นต้องมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการตัดยี่ห้อหรือไม่ การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนโดยละเอียดครั้งล่าสุดที่กระทำในงวดบัญชีก่อน อาจนำมาใช้ในการทดสอบการตัดยี่ห้อของสินทรัพย์นั้นในงวดบัญชีปัจจุบัน หากเป็นไปได้ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้
- 5.2 วัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมจะใช้งานทุกปีโดยไม่จำเป็นต้องมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการตัดยี่ห้อ

5.3 ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจทุกปี

การวัดมูลค่าจากการใช้

- บทนำ 6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้องค์ประกอบดังต่อไปนี้จะต้องสะท้อนอยู่ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์
- 6.1 ประเมินการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
 - 6.2 การคาดการณ์เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่เป็นไปได้ในจำนวนหรือช่วงเวลาของกระแสเงินสดในอนาคตเหล่านั้น
 - 6.3 มูลค่าของเงินตามเวลา ซึ่งสะท้อนโดยอัตราดอกเบี้ยที่ปราศจากความเสี่ยงในตลาด ณ เวลาปัจจุบัน
 - 6.4 ราคาซึ่งสะท้อนความไม่แน่นอนที่มีอยู่ในตัวสินทรัพย์
 - 6.5 ปัจจัยอื่น เช่น สภาพคล่อง ซึ่งผู้ที่มีส่วนร่วมในตลาดจะสะท้อนในการวัดมูลค่ากระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดให้องค์ประกอบข้อ 6.2 6.4 และ 6.5 สามารถสะท้อนในรูปของการปรับปรุงกระแสเงินสดในอนาคตหรือการปรับปรุงอัตราคิดลด

- บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้นำเอาข้อกำหนดสำหรับประมาณการกระแสเงินสดที่ใช้ในการวัดมูลค่าจากการใช้มาจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม โดยประมาณการดังกล่าวจะต้องอยู่ภายใต้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ซึ่งแสดงถึงประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับสถานะทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะยังคงอยู่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ได้กำหนดว่าฝ่ายบริหาร
- 7.1 ต้องประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติของประมาณการกระแสเงินสดในงวดปัจจุบัน โดยการตรวจสอบสาเหตุของความแตกต่างระหว่างประมาณการกระแสเงินสดในอดีต และกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริง
 - 7.2 ต้องแน่ใจว่าข้อสมมติของประมาณการกระแสเงินสดในงวดปัจจุบันเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริงในอดีต และได้คำนึงถึงผลกระทบของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังหรือสถานการณ์ที่ไม่ได้เป็นอยู่ขณะที่เกิดกระแสเงินสดขึ้นจริง

- บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม กำหนดว่าประมาณการกระแสเงินสดที่ใช้ในการวัดมูลค่าจากการใช้ให้อ้างอิงจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้นำเอาข้อกำหนดนี้มาใช้ แต่ได้กำหนดไว้ว่าประมาณการกระแส

เงินสดต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

8.1 การปรับโครงสร้างในอนาคตที่กิจการยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน

8.2 การปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์

บทนำ 9. แนวทางเพิ่มเติมของการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์แสดงในภาคผนวก ก ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้ แนวทางในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม ในหัวข้อการประมาณอัตราคิดลดเมื่อกิจการไม่สามารถหาอัตราที่ใช้เฉพาะกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาได้จากตลาดโดยตรงได้ย้ายไปแสดงในภาคผนวก ก ด้วย

การระบุหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ยังคงไว้ซึ่งข้อกำหนดมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม ในเรื่องที่ว่ากิจการต้องระบุให้สินทรัพย์ หรือกลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นมีผลผลิตที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ แม้ว่าจะมีการนำผลผลิตบางส่วนหรือทั้งหมดมาใช้ในกิจการก็ตาม อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมกำหนดไว้ว่า ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการควรใช้ประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารสำหรับราคาตลาดในอนาคตของสินค้า ในการประมาณกระแสเงินสดในอนาคตเพื่อที่จะกำหนดมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิมยังกำหนดด้วยว่าเมื่อกิจการประมาณกระแสเงินสดในอนาคตเพื่อที่จะกำหนดมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกิดจากการใช้สินค้านั้น กิจการควรใช้ประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารสำหรับราคาตลาดในอนาคตของสินค้า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่าหากกระแสเงินสดรับที่ได้จากสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน กิจการต้องใช้ประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหาร ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มี ความเกี่ยวข้องกัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน ในการประมาณการกระแสเงินสดดังนี้

10.1 กระแสเงินสดที่ได้รับในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น และ

10.2 กระแสเงินสดที่จะต้องจ่ายในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน

การปันส่วนค่าความนิยมให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม กำหนดให้กิจการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกี่ยวข้อง โดยใช้วิธีล่างขึ้นบน/บนลงล่าง ('bottom-up/top-down' approach) ซึ่งจะส่งผลให้กิจการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมโดยการปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุด ซึ่งกิจการสามารถปันส่วนตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีด้วยเกณฑ์ที่สมเหตุสมผล และอย่างสม่ำเสมอ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีข้อกำหนดเช่นเดียวกันให้กิจการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้รับจากการรวมธุรกิจ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ค่าความนิยมดังกล่าวเกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดอย่างชัดเจนว่า

- 11.1 ตั้งแต่วันที่ซื้อกิจการที่เป็นผู้ซื้อต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากผลผลิตรวมของการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกรวมกับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม
- 11.2 สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยหรือแต่ละกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่กิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมให้ควร
 - 11.2.1 เป็นหน่วยในระดับที่เล็กที่สุดที่กิจการใช้ในการประเมินค่าความนิยมตามวัตถุประสงค์ของการบริหารจัดการภายใน และ
 - 11.2.2 ไม่ใหญ่เกินกว่าส่วนงานดำเนินงาน หรือตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดว่า

- 12.1 หากการปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจยังไม่แล้วเสร็จก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น กิจการต้องดำเนินการปันส่วนครั้งแรกนั้นให้แล้วเสร็จก่อนสิ้นรอบปีบัญชีแรก หลังปีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น
- 12.2 เมื่อกิจการได้จำหน่ายการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งได้รับการปันส่วนค่าความนิยม ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการดำเนินงานนั้นต้อง
 - 12.2.1 รวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานนั้นเมื่อมีการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่าย และ

12.2.2 วัดมูลค่าโดยคำนวณตามสัดส่วนของมูลค่าของการดำเนินงานที่ถูกจำหน่ายกับมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงเหลืออยู่ นอกจากกิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมของการดำเนินงานที่จำหน่ายออกไปได้ดีกว่า

12.3 เมื่อกิจการปรับโครงสร้างการรายงานใหม่ โดยการปรับโครงสร้างดังกล่าวส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งกิจการได้มีการปันส่วนค่าความนิยมให้ กิจการควรปันส่วนค่าความนิยมใหม่ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย โดยการปันส่วนให้ใช้วิธีคำนวณตามสัดส่วนของมูลค่าเช่นเดียวกับที่ใช้เมื่อมีการจำหน่ายการดำเนินงานภายใต้หน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีการปรับโครงสร้างใหม่ได้ดีกว่า

ช่วงเวลาที่ทำการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม

บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้

13.1 ทำการทดสอบการด้อยค่าเป็นรายปีสำหรับหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม โดยทำการทดสอบการด้อยค่าในช่วงใดของปีก็ได้ แต่จะต้องเป็นช่วงเวลาเดียวกันในแต่ละปี

13.2 สำหรับหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีความแตกต่างกัน สามารถทดสอบการด้อยค่าในช่วงเวลาที่ต่างกันได้

อย่างไรก็ตาม หากมีค่าความนิยมบางส่วนที่ปันส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้มาจากการรวมธุรกิจในช่วงปีปัจจุบัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวก่อนสิ้นปีปัจจุบันนั้น

บทนำ 14. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้อนุญาตให้นำการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมซึ่งกระทำไว้อย่างละเอียดล่าสุดในงวดก่อน มาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นในงวดปัจจุบันได้ หากเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

บทนำ 15. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ฉบับเดิม กำหนดให้กิจการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมในงวดก่อน เมื่อผลขาดทุนจากการด้อยค่าดังกล่าวเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ภายนอกที่มีลักษณะเฉพาะซึ่งคาดว่าจะไม่เกิดขึ้นอีก และในงวดต่อมาเกิดเหตุการณ์ภายนอกซึ่งทำให้ผลของเหตุการณ์นั้นหายไป มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดไม่ให้บันทึกการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 16 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้ว่าหากกิจการไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมที่ได้มาจากการรวมธุรกิจในช่วงงวดทั้งหมดให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของค่าความนิยมที่ไม่ได้รับการปันส่วนรวมถึงสาเหตุที่ไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าว

บทนำ 17 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์แต่ละกลุ่มที่ก่อให้เกิดเงินสด (กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์) หากมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของทั้งกิจการ ข้อมูลดังกล่าวเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องอย่างมากกับข้อสมมติสำคัญซึ่งใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว

บทนำ 18. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดด้วยว่ากิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงหากกิจการปันส่วนมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดหรือบางส่วนของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลายหน่วยหรือหลายกลุ่ม และจำนวนดังกล่าวที่ได้รับการปันส่วนไปยังหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วย หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์แต่ละกลุ่มไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับยอดคงเหลือทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน กิจการต้องเปิดเผยเพิ่มเติมหากในสถานการณ์ดังกล่าว มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นอยู่ภายใต้ข้อสมมติที่สำคัญเดียวกัน และมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ทั้งหมดมีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี เพื่อให้กิจการปฏิบัติเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จะสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวถือว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้กำหนดถึงการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการเปิดเผยข้อมูล

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทุกประเภท ยกเว้น
 - 2.1 สินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ)
 - 2.2 สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
 - 2.3 ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)
 - 2.4 สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 2.5 สินทรัพย์ทางการเงิน ซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 2.6 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)
 - 2.7 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขาย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 2.8 ต้นทุนการได้มารอการตัดบัญชีและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากสิทธิตามสัญญาของผู้รับประกันภัยใต้สัญญาประกันภัยซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 2.9 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ซึ่งถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการบัญชีเรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือกลุ่ม

สินทรัพย์ที่ยกเลิก ที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก)

3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินค้างเหลือ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง สินทรัพย์ทางการเงินได้รอการตัดบัญชี สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงานหรือสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย (หรือสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่เลิกใช้ซึ่งถูกจัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ถือไว้เพื่อขาย) เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นได้กำหนดการรับรู้และการวัดค่าสินทรัพย์ดังกล่าวไว้โดยเฉพาะแล้ว
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินที่จัดประเภทเป็น
 - 4.1 เงินลงทุนในบริษัทย่อยตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและแฉงบการเงินเฉพาะกิจการ
 - 4.2 เงินลงทุนในบริษัทร่วมตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม
 - 4.3 เงินลงทุนในกิจการร่วมค้าตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

สำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ทางการเงินประเภทอื่น ๆ ให้อ้างอิงจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

5. มาตรฐานฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งรวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่วัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือ สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่แสดงมูลค่าตามบัญชีด้วยราคาที่ดีที่สุดใหม่ (ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น วิธีราคาที่ดีที่สุดใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) การกำหนดว่าสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่นั้นจะด้อยค่าหรือไม่ขึ้นอยู่กับเกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ดังต่อไปนี้
 - 5.1 หากกิจการใช้ราคาตลาดเป็นมูลค่ายุติธรรม ส่วนต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์คือ ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นโดยตรงจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น
 - 5.1.1 หากต้นทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์เป็นจำนวนที่ไม่มีนัยสำคัญ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์จะมีจำนวนใกล้เคียงหรือสูงกว่าราคาที่ดีที่สุดใหม่ (ซึ่งคือมูลค่า

ยุติธรรม) ในกรณีนี้หลังจากที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการตีราคาใหม่ สิทธิประโยชน์ที่ตีราคาใหม่ไม่ควรเกิดการด้อยค่าและกิจการไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสิทธิประโยชน์นั้น

5.1.2 หากต้นทุนในการจำหน่ายสิทธิประโยชน์เป็นจำนวนที่มีนัยสำคัญ มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายของสิทธิประโยชน์ที่ตีราคาใหม่จะมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ดังนั้น สิทธิประโยชน์ที่ตีราคาใหม่จะเกิดการด้อยค่าถ้ามูลค่าจากการใช้ต่ำกว่าราคาที่ตีใหม่ (ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม) ในกรณีนี้ หลังจากที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่า สิทธิประโยชน์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

5.2 หากกิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสิทธิประโยชน์โดยเกณฑ์อื่นที่ไม่ใช่ราคาตลาด ราคาที่ตีใหม่ (ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม) อาจสูงหรือต่ำกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ดังนั้น หลังจากที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของการตีราคาใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เพื่อระบุว่าสิทธิประโยชน์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่

คำนิยาม

6. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

ตลาดซื้อขายคล่อง	หมายถึง	ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้ ก) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน ข) ต้องมีผู้ที่เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลา ค) ราคาต้องเป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน
มูลค่าตามบัญชี	หมายถึง	ราคาของสิทธิประโยชน์ที่รับรู้ในงบดุลหลังจากหักค่าเสื่อมราคาสะสม (หรือค่าตัดจำหน่ายสะสม) และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม
หน่วยสิทธิประโยชน์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	หมายถึง	สิทธิประโยชน์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสิทธิประโยชน์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสิทธิประโยชน์อื่นหรือกลุ่มสิทธิประโยชน์อื่น

สินทรัพย์องค์กร	หมายถึง	สินทรัพย์ที่มีส่วนทำให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้การพิจารณาและหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดได้ในอนาคต ทั้งนี้ไม่รวมถึงค่าความนิยม
ต้นทุนในการขาย	หมายถึง	ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้
จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา	หมายถึง	ราคาทุนของสินทรัพย์หรือราคาอื่นที่ใช้แทนราคาทุนในงบการเงินหักด้วยมูลค่าคงเหลือ
ค่าเสื่อมราคา(หรือค่าตัดจำหน่าย)	หมายถึง	การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ ¹
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย	หมายถึง	จำนวนที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหักด้วยต้นทุนจากการขายสินทรัพย์นั้น โดยที่ผู้ซื้อและผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	หมายถึง	จำนวนมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	หมายถึง	มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า
อายุการให้ประโยชน์	หมายถึง	กรณีใดกรณีหนึ่ง ต่อไปนี้ 1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์จากสินทรัพย์ 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์

มูลค่าจากการใช้	หมายถึง	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
-----------------	---------	---

การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการด้อยค่า

7. กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามย่อหน้าที่ 8 ถึง 17 คำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุไว้ในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายครอบคลุมถึงสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนที่เหลือของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีการจัดโครงสร้างดังต่อไปนี้
 - 7.1 กิจการต้องวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 18 ถึง 57 คำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายครอบคลุมถึงสินทรัพย์แต่ละรายการและหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
 - 7.2 กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 58 ถึง 108 โดยการรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการที่มีใช้ค่าความนิยมให้ปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 58 ถึง 64 และการรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมให้ปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 65 ถึง 108
 - 7.3 กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 109 ถึง 116 สำหรับการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่รับรู้ไปแล้วในงวดบัญชีก่อน ๆ คำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุไว้ในย่อหน้าดังกล่าวให้ความหมายครอบคลุมถึงสินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์แต่ละชนิดจะระบุในย่อหน้าที่ 117 ถึง 121 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะระบุในย่อหน้าที่ 122 ถึง 123 และข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับค่าความนิยมจะระบุในย่อหน้าที่ 124 ถึง 125
 - 7.4 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 126 ถึง 133 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับการเปิดเผยสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งรวมถึงค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนซึ่งถูกปันส่วน สำหรับการทดสอบการด้อยค่านั้นจะระบุในย่อหน้าที่ 134 ถึง 137
8. สินทรัพย์จะเกิดการด้อยค่าก็ต่อเมื่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ย่อหน้าที่ 12-14 ได้ระบุข้อบ่งชี้บางประการที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจจะเกิดขึ้น ถ้ามีข้อบ่งชี้ กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์อย่างเป็นทางการ ยกเว้นกรณี

ที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 10 กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างเป็นทางการ หากไม่มีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเกิดขึ้น

9. ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากกิจการพบว่ามีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น
10. กิจการต้องดำเนินการต่อไปนี้ โดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าเกิดขึ้นหรือไม่
 - 10.1 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งานเป็นประจำทุกปี โดยทำการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน การทดสอบการด้อยค่านี้ กิจการอาจจะจัดทำขึ้นในช่วงใดของปีก็ได้ แต่ต้องจัดทำขึ้น ณ เวลาเดียวกันของทุกปี กิจการสามารถทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เหมือนกัน ณ ช่วงเวลาที่แตกต่างกันได้ อย่างไรก็ตาม หากกิจการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในระหว่างรอบปีปัจจุบัน กิจการต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวก่อนวันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้มา
 - 10.2 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจเป็นประจำทุกปี ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99
11. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนในช่วงก่อนพร้อมใช้งานมักมีความไม่แน่นอนที่จะมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเกินกว่ามูลค่าตามบัญชี มากกว่าช่วงหลังพร้อมใช้งาน ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ จึงกำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งานอย่างน้อยปีละครั้ง
12. ในการประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
แหล่งข้อมูลภายนอก
 - 12.1 ราคาตลาดของสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด โดยจำนวนที่ลดลงนั้นลดลงมากกว่าจำนวนที่คาดไว้ซึ่งเป็นผลจากเวลาที่ผ่านไปหรือจากการใช้งานตามปกติ
 - 12.2 มีการเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้อย่างมีนัยสำคัญ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมของกิจการหรือของตลาดของสินทรัพย์นั้นทางด้านเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย

- 12.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นมีการเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด จนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นลดลงอย่างมีสาระสำคัญ
- 12.4 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่ามูลค่าตลาดของกิจการ

แหล่งข้อมูลภายใน

- 12.5 มีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ล้ำสมัยหรือชำรุดเสียหาย
- 12.6 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับลักษณะที่กิจการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวด หรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงการที่สินทรัพย์ไม่ได้ใช้งาน แผนที่จะยกเลิกหรือปรับโครงสร้างส่วนงานที่มีสินทรัพย์นั้นรวมอยู่ด้วย หรือแผนที่จะจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนด และการประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนเป็นอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบแน่นอน ⁽²⁾
- ⁽²⁾ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือถือเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่จะถูกจำหน่ายซึ่งถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ซึ่งต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
- 12.7 มีหลักฐานจากรายงานภายในซึ่งแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงหรือจะลดลงกว่าที่คาดไว้

เงินปันผลจากบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม

- 12.8 สำหรับการลงทุนในบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม ผู้ลงทุนรับรู้เงินปันผลจากการลงทุน และมีหลักฐานแสดงให้เห็นดังต่อไปนี้
- 12.8.1 มูลค่าตามบัญชีของเงินลงทุนในงบการเงินเฉพาะกิจการสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของผู้ถูกลงทุนในงบการเงินรวม ซึ่งรวมถึงค่าความนิยมที่เกี่ยวข้อง หรือ
- 12.8.2 เงินปันผลมีจำนวนมากกว่ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมของบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วมในรอบระยะเวลาที่ประกาศจ่ายเงินปันผล
13. ข้อบ่งชี้ที่ระบุในย่อหน้าที่ 12 มิได้ครอบคลุมทุกประเด็น กิจการอาจจะข้อบ่งชี้อื่นที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจมีการด้อยค่าจนทำให้กิจการต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น หรือในกรณีของค่าความนิยมต้องทดสอบการด้อยค่าตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 80 ถึง 99

14. หลักฐานจากรายงานภายในที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่ารวมถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้
 - 14.1 กระแสเงินสดจ่ายหรือที่ต้องจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ เพื่อบำรุงรักษาสินทรัพย์ หรือเพื่อให้สินทรัพย์นั้นใช้งานได้มีจำนวนสูงกว่างบประมาณเดิมที่ตั้งไว้อย่างมีนัยสำคัญ
 - 14.2 กระแสเงินสดสุทธิที่ได้รับจริง หรือกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์ มีจำนวนต่ำกว่างบประมาณที่ตั้งไว้อย่างมีนัยสำคัญ
 - 14.3 กระแสเงินสดสุทธิที่ประมาณว่าจะได้รับจากสินทรัพย์หรือกำไรจากการดำเนินงานตามงบประมาณลดลงอย่างมีนัยสำคัญ หรือผลขาดทุนตามงบประมาณที่เกิดจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ
 - 14.4 เมื่อรวมผลการดำเนินงานในงวดปัจจุบันกับผลการดำเนินงานที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตตามงบประมาณแล้ว จะเกิดผลขาดทุนหรือเกิดกระแสเงินสดสุทธิเนื่องจากการใช้สินทรัพย์
15. ตามที่ได้ระบุในย่อหน้าที่ 10 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าอย่างน้อยปีละครั้งสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือที่ยังไม่ได้ใช้งาน และค่าความนิยม นอกจากนี้ระบุในย่อหน้าที่ 10 แล้ว กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญมาใช้ในการระบุว่ากิจการจะต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนใหม่ หากการคำนวณครั้งก่อนแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ และไม่มีเหตุการณ์ใดมากระทบต่อผลต่างระหว่างมูลค่าดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน การวิเคราะห์ครั้งก่อนอาจแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่ได้ขึ้นอยู่กับข้อบ่งชี้ใดที่ระบุในย่อหน้าที่ 12
16. จากตัวอย่างในย่อหน้าที่ 15 ถ้าอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด กิจการไม่จำเป็นต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์อย่างเป็นทางการในกรณีดังต่อไปนี้
 - 16.1 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นไม่มีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น อัตราดอกเบี้ยระยะสั้นที่เพิ่มขึ้นอาจไม่มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ ซึ่งมีอายุการให้ประโยชน์เหลืออยู่เป็นเวลายาวนาน
 - 16.2 การเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาดและอัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ แต่จากการวิเคราะห์มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในครั้งก่อน แสดงให้เห็นว่า
 - 16.2.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่น่าจะลดลงอย่างมีสาระสำคัญ เนื่องจากกิจการน่าจะได้รับการกระแสเงินสดในอนาคตเพิ่มขึ้น (ตัวอย่างเช่น กิจการสามารถแสดงให้เห็นว่าสามารถปรับปรุงรายรับเพื่อชดเชยกับการเพิ่มขึ้นของอัตราดอกเบี้ยในตลาด) หรือ

16.2.2 การลดลงในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนไม่ทำให้เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าอย่างมีสาระสำคัญ

17. หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า สาเหตุดังกล่าวอาจเป็นข้อบ่งชี้ให้กิจการต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) หรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง แม้ว่า จะไม่มีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นก็ตาม

การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

18. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดค่านิยามของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หมายถึง มูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือมูลค่าจากการใช้แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า กิจการต้องวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19 ถึง 57 คำว่า “สินทรัพย์” ที่ระบุในย่อหน้าดังกล่าวให้มีความหมายครอบคลุมถึงสินทรัพย์แต่ละรายการ และหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
19. กิจการอาจไม่จำเป็นต้องกำหนดทั้งมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายและมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์เสมอไป หากมูลค่าใดมูลค่าหนึ่งในสองจำนวนนี้สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ซึ่งแสดงว่าสินทรัพย์ไม่เกิดการด้อยค่า โดยกิจการไม่จำเป็นต้องประเมินมูลค่าอีกจำนวนหนึ่ง
20. กิจการอาจกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายได้แม้ว่าสินทรัพย์จะไม่มี การซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง อย่างไรก็ตามในบางครั้งกิจการอาจไม่สามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายได้เนื่องจากไม่มีเกณฑ์ใดๆ ในการประมาณจำนวนที่เชื่อถือได้จากการขายสินทรัพย์ภายใต้สถานการณ์ที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ในกรณีดังกล่าวกิจการอาจใช้มูลค่าจากการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
21. กิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์หากไม่มีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่ามูลค่าจากการใช้สินทรัพย์นั้นจะสูงกว่ามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายอย่างมีสาระสำคัญ กรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นกับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจำหน่าย มักประกอบด้วยเงินสดสุทธิที่จะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเป็นสำคัญ ด้วยเหตุที่กระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องจนถึงวันจำหน่ายสินทรัพย์นั้นน่าจะเป็นจำนวนเงินที่น้อยมาก
22. กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ นอกจากสินทรัพย์เหล่านั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้ซึ่งเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น ทั้งนี้ในกรณีดังกล่าวกิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วย

สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีสินทรัพย์ที่พิจารณารวมอยู่ (ตามย่อหน้าที่ 65 ถึง 103) นอกจากจะเป็นกรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้

22.1 มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น

22.2 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์สามารถประมาณได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์นั้น และกิจการสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

23. ในบางกรณี การกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายหรือมูลค่าจากการใช้ โดยการประมาณการ การหาค่าเฉลี่ยและการคำนวณแบบลัด อาจให้ผลใกล้เคียงอย่างสมเหตุสมผลกับการคำนวณอย่างละเอียดตามตัวอย่างที่แสดงในภาคผนวกของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

24. ย่อหน้าที่ 10 กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นประจำทุกปีโดยเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ อย่างไรก็ตาม การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอย่างละเอียดที่คำนวณไว้ล่าสุดในงวดก่อนอาจนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าในงวดปัจจุบันได้ ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

24.1 หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้งานอย่างต่อเนื่องซึ่งเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และทำให้ต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นพร้อมกับสินทรัพย์อื่นโดยนับรวมเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด

24.2 การคำนวณครั้งล่าสุดได้แสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อย่างมีนัยสำคัญ

24.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่มีการเปลี่ยนแปลงนับจากการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การคำนวณจะแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในปัจจุบันต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

25. ราคาที่ถือเป็นหลักฐานที่ดีที่สุดสำหรับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์คือ ราคาที่ตกลงซื้อขายซึ่งเกิดจากการต่อรองอย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกันที่ ปรับปรุงด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์

26. กรณีที่ไม่มีการตกลงซื้อขายแต่สินทรัพย์มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง กิจการต้องคำนวณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโดยใช้ราคาตลาดของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย ตามปกติ

ราคาที่ควรถือเป็นราคาตลาด คือ ราคาเสนอซื้อในปัจจุบัน ในกรณีที่ไม่มีราคาเสนอซื้อในปัจจุบัน กิจการอาจใช้ราคาซื้อขายล่าสุดเป็นเกณฑ์ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หากสถานการณ์ทางเศรษฐกิจนับตั้งแต่วันที่มีการซื้อขายล่าสุดจนถึงวันที่กิจการทำการประมาณ ไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ

27. กรณีที่ไม่มีการตกลงซื้อขายและไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ กิจการต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่สามารถหาได้ซึ่งสะท้อนถึงจำนวนเงินที่กิจการสามารถจะได้มาจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย โดยการจำหน่ายนั้นผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน กิจการต้องนำผลการซื้อขายล่าสุดของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกันมาพิจารณาในการกำหนดจำนวนที่กิจการสามารถจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายต้องเป็นราคาที่มิได้เกิดจากการบังคับขาย เว้นแต่ฝ่ายบริหารถูกบังคับให้จำหน่ายสินทรัพย์นั้นทันที
28. ต้นทุนในการขายต้องนำมาหักจากราคาขายเพื่อคำนวณมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ต้นทุนในการขายต้องไม่รวมต้นทุนที่รับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว ตัวอย่างของต้นทุนในการขาย ได้แก่ ต้นทุนทางกฎหมาย ค่าอากรแสตมป์และภาษีที่คล้ายคลึงกัน ต้นทุนในการขนย้าย และต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงที่ทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะขาย อย่างไรก็ตาม เงินชดเชยจากการเลิกจ้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน) และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการลดขนาดหรือการปรับโครงสร้างธุรกิจหลังการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่ถือเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มโดยตรงในการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น
29. ในการจำหน่ายสินทรัพย์บางครั้ง ผู้ซื้ออาจต้องรับภาระหนี้สินที่เกี่ยวข้องด้วย และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์นั้นเป็นมูลค่ารวมของทั้งทรัพย์สินและหนี้สินที่เกี่ยวข้อง วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกรณีดังกล่าวได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 78

มูลค่าจากการใช้

30. องค์ประกอบดังต่อไปนี้ต้องรวมอยู่ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์
 - 30.1 ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
 - 30.2 การคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงิน หรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต
 - 30.3 มูลค่าของเงินตามเวลา โดยใช้อัตราดอกเบี้ยปัจจุบันในตลาดจากการลงทุนที่ปราศจากความเสี่ยง
 - 30.4 ราคาที่ได้คำนึงถึงความไม่แน่นอนที่สืบเนื่องมาจากสินทรัพย์

30.5 ปัจจัยอื่น เช่น สภาพคล่อง ซึ่งผู้ซื้อขายในตลาดใช้ในการพิจารณากระแสเงินสด ในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

31. กิจการต้องประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ โดยปฏิบัติตามขั้นตอนต่อไปนี้
 - 31.1 ประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์
 - 31.2 ใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมเพื่อคิดลดกระแสเงินสดดังกล่าว
32. กิจการสามารถสะท้อนองค์ประกอบที่ระบุในย่อหน้าที่ 30.2 และ 30.4 และ 30.5 โดยการเลือกที่จะปรับปรุงกับกระแสเงินสดในอนาคตหรือปรับปรุงกับอัตราคิดลดก็ได้ ไม่ว่ากิจการจะเลือกใช้วิธีใดเพื่อสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงินหรือจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต ผลลัพธ์ที่ได้ต้องสะท้อนถึงมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดไว้ ทั้งนี้กิจการอาจใช้มูลค่าถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของผลลัพธ์ที่คาดว่าจะเป็นไปได้ของทุกกรณีได้ แนวทางเพิ่มเติมในการใช้เทคนิคการคิดมูลค่าปัจจุบันเพื่อวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

เกณฑ์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

33. ในการวัดมูลค่าจากการใช้ กิจการต้องปฏิบัติตามดังต่อไปนี้
 - 33.1 ประมาณการกระแสเงินสด โดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ซึ่งแสดงถึงการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่จะเป็นอยู่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ กิจการควรให้น้ำหนักกับหลักฐานสนับสนุนที่ได้จากภายนอก
 - 33.2 ประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงินล่าสุด ซึ่งได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหาร แต่ต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับหรือจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคต หรือจากการปรับปรุงหรือทำให้สินทรัพย์นั้นดีขึ้น การคาดการณ์ที่อาศัยงบประมาณหรือประมาณการดังกล่าวต้องครอบคลุมระยะเวลาอย่างมากที่สุด 5 ปี นอกจากนี้เหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าควรครอบคลุมระยะเวลานานกว่านั้น
 - 33.3 ประมาณการกระแสเงินสดหลังจากช่วงเวลาของงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด โดยปรับกระแสเงินสดในงบประมาณหรือประมาณการสำหรับอนาคตที่ไกลออกไปด้วยอัตราการเติบโตที่คงที่หรือลดลง นอกจากนี้เหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่เพิ่มขึ้น อัตราการเติบโตนี้ต้องไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตถัวเฉลี่ยระยะยาวของ

ผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้ นอกจากมีเหตุผลสนับสนุนว่ากิจการควรใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่า

34. ฝ่ายบริหารต้องประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่ใช้ประมาณการกระแสเงินสดในปัจจุบัน โดยพิจารณาสาเหตุของความแตกต่างระหว่างประมาณการกระแสเงินสดในอดีตกับกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจริง ฝ่ายบริหารต้องมั่นใจว่าข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในปัจจุบัน สอดคล้องกับผลที่เกิดขึ้นจริงในอดีต โดยนำผลกระทบจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังหรือสถานการณ์ที่ไม่ได้เกิดขึ้นเมื่อกระแสเงินสดเกิดขึ้นจริงมาพิจารณาร่วมด้วย
35. โดยทั่วไปงบประมาณ หรือประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่มีรายละเอียดระบุไว้อย่างชัดเจน และเชื่อถือได้ซึ่งมีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีมักไม่สามารถหาได้ ด้วยเหตุดังกล่าวฝ่ายบริหารจึงควรประมาณการกระแสเงินสดโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการล่าสุดสำหรับระยะเวลา 5 ปีเป็นอย่างมาก ฝ่ายบริหารอาจประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยอาศัยงบประมาณ หรือประมาณการที่มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีหากฝ่ายบริหารมั่นใจว่าประมาณการนั้นเชื่อถือได้ และฝ่ายบริหารต้องสามารถแสดงให้เห็นจากประสบการณ์ในอดีตสามารถคาดการณ์กระแสเงินสดสำหรับระยะเวลาที่เกินกว่า 5 ปี ได้อย่างแม่นยำ
36. กิจการควรประมาณการกระแสเงินสดไปจนถึงสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ โดยปรับประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินด้วยอัตราการเติบโตสำหรับปีถัดมา อัตราการเติบโตที่ใช้ต้องเป็นอัตราคงที่หรืออัตราที่ลดลง ดังนั้นอัตราการเติบโตที่เหมาะสมควรเท่ากับศูนย์หรือติดลบ นอกจากรูปแบบวงจรของผลิตภัณฑ์หรืออุตสาหกรรมที่กำหนดขึ้นจากข้อมูลที่เกี่ยวข้องแสดงให้เห็นว่าอัตราการเติบโตที่ใช้ต้องเป็นอัตราที่เพิ่มขึ้น
37. สภาพตลาดที่ดีจะมีคู่แข่งเข้ามาในตลาดทำให้การเติบโตของกิจการถูกจำกัด ดังนั้น จึงเป็นการยากที่อัตราการเติบโตของกิจการจะสูงกว่าอัตราการเติบโตในอดีตแล้วเฉลี่ยระยะยาว (เป็นต้นว่า 20 ปี) ของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมหรือประเทศที่กิจการนั้นดำเนินงานอยู่ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นถูกนำไปใช้
38. ในการใช้ข้อมูลจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงิน กิจการควรพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวจัดทำขึ้นโดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน และเป็นการคาดการณ์ที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์

ส่วนประกอบของประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

39. **ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องรวมถึง**

39.1 ประมาณการกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง

- 39.2 ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง (ซึ่งรวมถึงกระแสเงินสดจ่ายเพื่อการเตรียมสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้) และประมาณการกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะต้องเกี่ยวข้องกับโดยตรง หรือสามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์โดยใช้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลและสม่าเสมอได้
- 39.3 กระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นอายุการให้ประโยชน์

40. ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตและอัตราคิดลดต้องมาจากข้อสมมติที่สม่าเสมอเกี่ยวกับการเพิ่มขึ้นของราคาอันเนื่องมาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป ดังนั้น กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยใช้จำนวนที่เป็นตัวเงิน หากกิจการใช้อัตราคิดลดที่รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไปไว้แล้ว หากอัตราคิดลดที่ใช้ไม่ได้รวมผลกระทบของการเพิ่มขึ้นของราคาจากอัตราเงินเฟ้อทั่วไป กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตโดยใช้จำนวนที่แท้จริง (แต่ให้รวมผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคาโดยเฉพาะเจาะจง)
41. ประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่กิจการจัดทำขึ้นต้องรวมถึงค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกวันและค่าใช้จ่ายในอนาคตที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือที่สามารถปันส่วนให้กับสินทรัพย์ได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้
42. กิจการต้องรวมประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะใช้งานหรือพร้อมที่จะขาย หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์มิได้รวมกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการต้องรวมกระแสเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพิ่มของอาคารระหว่างก่อสร้างหรือโครงการที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์
43. การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องไม่รวมจำนวนต่อไปนี้เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ
- 43.1 กระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ทางการเงินประเภทลูกหนี้)
- 43.2 กระแสเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับภาระผูกพันซึ่งได้รับรู้เป็นหนี้สินไว้แล้ว (ตัวอย่างเช่น เจ้าหนี้เงินบำเหน็จบำนาญ หรือประมาณการหนี้สิน)
44. กิจการต้องประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ และการประมาณการดังกล่าวต้องไม่รวมกระแสเงินสดรับหรือจ่ายในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากรายการต่อไปนี้
- 44.1 การปรับโครงสร้างในอนาคตที่ยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน หรือ
- 44.2 รายจ่ายที่จะทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นหรือมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น
45. เนื่องจากกระแสเงินสดในอนาคตได้ประมาณขึ้นจากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ ดังนั้น มูลค่าจากการใช้จึงไม่สะท้อนให้เห็นถึง ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- 45.1 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคต หรือต้นทุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งสามารถประหยัดได้ (เช่น ต้นทุนเกี่ยวกับพนักงานที่ลดลง) หรือผลประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างในอนาคตที่กิจการยังไม่ตกลงผูกพันเป็นที่แน่นอน
- 45.2 กระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์ หรือ กระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากกระแสเงินสดจ่ายดังกล่าว
46. การปรับโครงสร้าง หมายถึง แผนงานที่ได้วางไว้และมีการควบคุมโดยฝ่ายบริหารซึ่งทำให้ขอบเขตหรือลักษณะธุรกิจที่กิจการดำเนินอยู่เปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ ในการกำหนดว่าเมื่อใดกิจการจึงจะมีภาระผูกพันจากการปรับโครงสร้าง กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
47. เมื่อกิจการได้ตกลงและผูกพันที่จะปรับโครงสร้าง สินทรัพย์บางรายการอาจได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างนั้น ดังนั้น เมื่อกิจการตกลงและผูกพันที่จะปรับโครงสร้าง กิจการต้อง
- 47.1 กำหนดมูลค่าจากการใช้โดยประมาณกระแสเงินสดรับและจ่ายในอนาคตที่สะท้อนถึงต้นทุนที่ประหยัดได้และประโยชน์อื่นที่เกิดจากการปรับโครงสร้าง (ซึ่งอาจกำหนดได้จากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุดที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร) และ
- 47.2 รวมประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตสำหรับการปรับโครงสร้างไว้ในประมาณการหนี้สินเพื่อการปรับโครงสร้างตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- ตัวอย่างการคำนวณมูลค่าจากการใช้ซึ่งได้รับผลกระทบจากการปรับโครงสร้างในอนาคตได้แสดงไว้ในตัวอย่างประกอบกรออธิบายที่ 5
48. ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกิดจากกระแสเงินสดจ่ายเพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์ จนกว่ากระแสเงินสดจ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้น (ดูตัวอย่างประกอบกรออธิบายที่ 6)
49. ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตให้รวมกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่จำเป็นสำหรับการบำรุงรักษาระดับของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์จากสภาพในปัจจุบันของสินทรัพย์ เมื่อหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดประกอบด้วยสินทรัพย์ที่มีการให้ประโยชน์โดยประมาณที่แตกต่างกัน สินทรัพย์ทุกรายการนั้นมีความจำเป็นต่อการดำเนินงานอย่างต่อเนื่องของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะถือว่า การเปลี่ยนแทนของสินทรัพย์ที่มีอายุการให้ประโยชน์สั้นกว่าเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาตามปกติเพื่อทำให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ ในทำนองเดียวกัน หากสินทรัพย์รายการหนึ่งมีส่วนประกอบที่มีอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณที่

แตกต่างกัน การเปลี่ยนแปลงของส่วนประกอบที่มีอายุการให้ประโยชน์สั้นกว่าจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการบำรุงรักษาสินทรัพย์เมื่อมีการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น

50. การประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ต้องไม่รวม

50.1 กระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงิน หรือ

50.2 ภาษีเงินได้ที่รับหรือจ่ายไป

51. ข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตต้องเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับข้อสมมติที่ใช้ในการกำหนดอัตราคิดลด มิฉะนั้นแล้ว กิจกรรมอาจนำผลกระทบของข้อสมมติบางประการมารวมคำนวณเข้าหรืออาจไม่นำมาคำนวณ หากกิจการได้คำนึงถึงผลกระทบของมูลค่าของเงินตามเวลา โดยการคิดลดประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตแล้ว กิจการต้องไม่นำกระแสเงินสดรับหรือจ่ายจากกิจกรรมจัดหาเงินมารวมในประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตอีก ในทำนองเดียวกัน กระแสเงินสดในอนาคตต้องเป็นประมาณการก่อนภาษีเงินได้หากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณเป็นอัตราก่อนหักภาษีเงินได้

52. ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นอายุการให้ประโยชน์ต้องเป็นจำนวนเงินซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ในราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน จำนวนที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายนี้ต้องหักประมาณการต้นทุนในการจำหน่าย

53. ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับ (หรือที่จะต้องจ่าย) จากการจำหน่ายสินทรัพย์เมื่อสิ้นอายุการให้ประโยชน์จะต้องกำหนดในลักษณะที่คล้ายกับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ ยกเว้นว่าในการประมาณการกระแสเงินสดสุทธินั้น

53.1 กิจการใช้ราคาที่อ้างอิงได้ ณ วันที่ทำประมาณการของสินทรัพย์ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและใช้ในการดำเนินงานภายใต้สภาพการณ์เช่นเดียวกับสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณาที่มีลักษณะคล้ายกัน โดยสินทรัพย์ดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์สิ้นสุด ณ วันที่ทำการประมาณการ และ

53.2 กิจการต้องปรับปรุงราคาตั้งกล่าวด้วยผลกระทบจากระดับราคาในอนาคตที่เพิ่มขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไป และผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของระดับราคาในอนาคตที่เฉพาะเจาะจงกับสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ากิจการไม่ได้รวมผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อทั่วไปในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและอัตราคิดลด กิจการต้องไม่รวมผลกระทบดังกล่าวในการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิจากการจำหน่ายสินทรัพย์ด้วย

กระแสเงินสดในอนาคตที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

54. กระแสเงินสดในอนาคตต้องประมาณการเป็นเงินตราในสกุลที่กระแสเงินสดเหล่านั้นจะเกิดขึ้น และต้องคิดลดด้วยอัตราคิดลดที่เหมาะสมสำหรับเงินในสกุลนั้น กิจการต้องแปลงค่ามูลค่าปัจจุบันที่ประมาณขึ้นโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่คำนวณมูลค่าจากการใช้

อัตราคิดลด

55. อัตราคิดลดต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษีที่สะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดปัจจุบันของ
- 55.1 มูลค่าของเงินตามเวลา และ
- 55.2 ความเสี่ยงซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ ซึ่งประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตยังไม่ได้มีการปรับความเสี่ยงดังกล่าว
56. อัตราซึ่งสะท้อนถึงการประเมินมูลค่าของเงินตามเวลาในสถานการณ์ตลาดปัจจุบันและความเสี่ยงที่เป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ คือ ผลตอบแทนที่ผู้ลงทุนต้องการหากได้เลือกการลงทุนที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่มีจำนวน ระยะเวลาและความเสี่ยงเทียบเท่ากับการลงทุนซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น อัตราดังกล่าวประเมินได้จากอัตราดอกเบี้ยในตลาด ณ ปัจจุบันสำหรับสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน หรือจากต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งมีสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีศักยภาพในการบริการและความเสี่ยงคล้ายคลึงกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ อย่างไรก็ตาม อัตราคิดลดต้องไม่รวมความเสี่ยงที่ได้ปรับปรุงกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตแล้ว ทั้งนี้เพื่อป้องกันการคำนวณซ้ำ
57. เมื่อกิจการไม่สามารถหาอัตราที่ใช้เฉพาะกับสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาได้จากตลาดโดยตรง กิจการต้องหาตลาดที่มีสถานการณ์ใกล้เคียงกันเพื่อประมาณอัตราคิดลด แนวทางเพิ่มเติมในการประมาณอัตราคิดลดในสถานการณ์ต่างๆ ได้แสดงไว้ในภาคผนวก ก

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่า

58. กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการที่ไม่รวมถึงค่าความนิยม ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 59 ถึง 64 และต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 65 ถึง 108
59. กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ส่วนที่ลดลงคือ ผลขาดทุนจากการด้อยค่า
60. กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรหรือขาดทุนทันที นอกจากว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เป็นราคาที่ดีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น (ตัวอย่างเช่น ตามข้อกำหนดของวิธีราคาที่ดีใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและ

อุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

61. กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่มีการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุนอย่างไรก็ตาม หากกิจการเคยตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม กิจการต้องนำผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไปบันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นได้ภายในขอบเขตที่ผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไม่เกินส่วนเกินทุนที่เคยบันทึกไว้สำหรับสินทรัพย์รายการเดียวกัน ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ดังกล่าว ทำให้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาใหม่ของสินทรัพย์นั้นลดลง
62. หากผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ประมาณขึ้นมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ส่วนต่างนั้นเป็นหนี้สินหากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดไว้
63. หลังจากที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องคำนวณค่าเสื่อมราคา (ค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์ โดยใช้มูลค่าตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์หักด้วยมูลค่าคงเหลือ (ถ้ามี) การคำนวณค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายต้องเป็นการปันส่วนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์
64. หากกิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องกำหนดสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอดตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีใหม่ของทรัพย์สินกับฐานภาษีของทรัพย์สินนั้น (ดูตัวอย่างประกอบกรออธิบายที่ 3)

หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยม

65. กิจการต้องกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด วัดค่ามูลค่าตามบัญชี และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและค่าความนิยมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 66 ถึง 108 และภาคผนวก ค

การกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

66. หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการ หากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีสินทรัพย์ที่กำลังพิจารณารวมอยู่
67. กิจการจะไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- 67.1 มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ไม่สามารถประมาณการได้ว่าใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรม
หักต้นทุนในการขาย (ตัวอย่างเช่น เมื่อกระแสเงินสดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่าง
ต่อเนื่อง ไม่สามารถประมาณการได้ว่ามีค่าน้อยมากจนไม่นำมาพิจารณา)
- 67.2 สินทรัพย์ไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่โดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสด
ที่ได้รับจากสินทรัพย์อื่นได้

ในกรณีดังกล่าว กิจการสามารถกำหนดมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ หรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้
เฉพาะสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตัวอย่าง
<p>บริษัทเหมืองแร่เป็นเจ้าของทางรถไฟส่วนบุคคลที่ใช้สนับสนุนกิจกรรมเหมืองแร่ของบริษัทเอง ทางรถไฟดังกล่าวสามารถขายได้เป็นเศษซากเท่านั้น และทางรถไฟไม่สามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสด ที่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับของสินทรัพย์อื่นในเมือง</p> <p>ในกรณีดังกล่าวบริษัทไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของทางรถไฟได้ เนื่องจากมูลค่า จากการใช้ทางรถไฟไม่สามารถประมาณได้และอาจแตกต่างจากมูลค่าซาก ดังนั้น บริษัทจึงประมาณ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ทางรถไฟดังกล่าวรวมอยู่ด้วย ซึ่งก็คือเหมืองแร่ทั้งหมดนั่นเอง</p>

68. ตามคำนิยามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 6 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หมายถึง สินทรัพย์กลุ่ม
ที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ว่าการใช้กลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวอย่างต่อเนื่องจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ
ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น การระบุ
ถึงหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้องอาศัยดุลยพินิจ หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะ
จะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ กิจการต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่ม
สินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น

ตัวอย่าง
<p>บริษัทรถประจำทางแห่งหนึ่งมีสัญญาเกี่ยวกับเทศบาลที่จะให้บริการเดินรถประจำ ซึ่งข้อสัญญาระบุว่า บริษัทจะต้องให้บริการขั้นต่ำ 5 สาย กิจการสามารถระบุสินทรัพย์และกระแสเงินสดที่ได้รับจากการ เดินรถแต่ละสายแยกจากกันได้ แม้ว่าการเดินรถประจำทางสายหนึ่งมีผลขาดทุนอย่างมีนัยสำคัญ</p> <p>เนื่องจากตามสัญญากิจการไม่สามารถที่จะยกเลิกเดินรถสายใดสายหนึ่งได้ ดังนั้น กลุ่มสินทรัพย์ซึ่ง เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น คือ กลุ่มของ รถประจำทางทั้ง 5 สายรวมกัน ซึ่งหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดคือบริษัทรถประจำทางทั้งบริษัท</p>

69. กระแสเงินสดรับ คือ กระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดซึ่งได้รับมาจากบุคคลหรือกิจการ
ภายนอกกิจการที่เสนอรายงาน ในการระบุว่ากระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์

ส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่นหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาปัจจัยหลายประการซึ่งรวมถึงวิธีการที่ฝ่ายบริหารกำกับดูแลการดำเนินงานของกิจการ เช่น การกำกับดูแลตามสายผลิตภัณฑ์ ตามลักษณะธุรกิจหรือตามแหล่งที่ตั้ง หรือวิธีที่ฝ่ายบริหารใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์หรือจำหน่ายสินทรัพย์ของกิจการ แนวทางในการกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้แสดงไว้ในตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 1

70. กิจการต้องระบุให้สินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นมีผลผลิตที่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ แม้ว่าจะมีการนำผลผลิตบางส่วนหรือทั้งหมดมาใช้ภายในกิจการ หากราคาโอนภายในมีผลต่อกระแสเงินสดที่ได้จากสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องนำประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารสำหรับผลผลิตนั้นมาใช้เพื่อ

70.1 ประมาณกระแสเงินสดที่จะได้รับในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น และ

70.2 ประมาณกระแสเงินสดที่จะต้องจ่ายในอนาคตเพื่อกำหนดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ถูกกระทบจากราคาโอนภายใน

71. แม้ว่ากิจการได้นำผลผลิตที่ได้จากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ทั้งหมด หรือบางส่วนไปใช้ในหน่วยสินทรัพย์อื่นภายในกิจการ (ตัวอย่างเช่น สินค้าที่อยู่ระหว่างกระบวนการผลิต) กิจการต้องถือว่าสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกต่างหากจากกลุ่มสินทรัพย์อื่นหากกิจการสามารถขายผลผลิตนี้ได้ในตลาดซื้อขายคล่อง ทั้งนี้เนื่องจากสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์นั้นสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่จะได้รับจากการใช้อย่างต่อเนื่องโดยกระแสเงินสดส่วนใหญ่แยกเป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น กิจการต้องปรับปรุงข้อมูลที่ได้มาจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่มีความเกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น ที่ถูกกระทบจากราคาโอนภายใน หากราคาโอนภายในไม่สะท้อนถึงประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารที่เป็นราคาที่สามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

72. กิจการต้องกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับสินทรัพย์เดียวกันหรือสินทรัพย์ประเภทเดียวกันอย่างสม่ำเสมอในแต่ละงวด เว้นแต่กิจการสามารถอธิบายการเปลี่ยนแปลงนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

73. ในกรณีที่กิจการกำหนดว่า สินทรัพย์ที่กำลังพิจารณาอยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแตกต่างจากที่กำหนดไว้ในงวดก่อน หรือประเภทของสินทรัพย์ต่างๆ ที่รวมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเปลี่ยนแปลงไปจากงวดก่อน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์

ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 130 หากกิจการมีการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

74. มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด คือ มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายหรือมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่าในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 19 ถึง 57 โดยใช้คำว่า “หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด” แทนคำว่า “สินทรัพย์”
75. กิจการต้องกำหนดมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดให้สอดคล้องกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
76. มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดต้อง
 - 76.1 รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เฉพาะที่เกี่ยวข้องโดยตรง หรือที่สามารถเป็นส่วนได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับในอนาคตในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
 - 76.2 ไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้ว นอกจากว่ากิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้หากไม่นำหนี้สินนั้นมาพิจารณามูลค่าตามบัญชี

มูลค่าตามบัญชีต้องคำนวณตามที่ได้กำหนดไว้ข้างต้นเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายและมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดกำหนดขึ้นโดยไม่รวมกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และโดยไม่รวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ไว้แล้วในงบการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 28 และ 43)

77. เมื่อกิจการรวมสินทรัพย์ไว้ด้วยกันเป็นกลุ่มเพื่อประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องรวมสินทรัพย์ทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับจากการใช้ไว้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเดียวกัน มิฉะนั้นอาจดูเหมือนว่ากิจการได้รับคืนมูลค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเต็มจำนวน ทั้งที่ในความเป็นจริงผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้เกิดขึ้นแล้ว ในบางกรณี แม้ว่าสินทรัพย์บางรายการมีส่วนในการประมาณกระแสเงินสดในอนาคตของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการอาจไม่สามารถเป็นส่วนสินทรัพย์นั้นให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้อย่าง สมเหตุสมผลและสม่าเสมอ ตัวอย่างเช่น ค่าความนิยม หรือสินทรัพย์องค์กร เช่น สินทรัพย์ที่สำนักงานใหญ่ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้อธิบายวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าวในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดไว้ในย่อหน้าที่ 80 ถึง 103

78. กิจการอาจจำเป็นต้องพิจารณาหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้ว เพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กรณีนี้อาจเกิดขึ้นหากกิจการจำหน่ายหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยผู้ซื้อต้องรับภาระหนี้สินดังกล่าว ดังนั้น มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (หรือประมาณการกระแสเงินสดจากการจำหน่าย) ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด คือ ประมาณการราคาขายของสินทรัพย์ทุกรายการที่ระบุอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากหนี้สินที่ผู้ซื้อต้องรับภาระหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย กิจการต้องนำมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินไปหักจากทั้งมูลค่าตามบัญชี และมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดก่อนที่จะทำการเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าตามบัญชี และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตัวอย่าง
<p>กิจการแห่งหนึ่งดำเนินธุรกิจเหมืองแร่ในประเทศที่มีกฎหมายบังคับว่าเจ้าของต้องบูรณะสถานที่เมื่อการทำเหมืองแร่เสร็จสิ้นลง ต้นทุนการบูรณะรวมถึงการฟื้นฟูเหมืองให้กลับสู่สภาพเดิม กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินจากการฟื้นฟูพื้นที่ที่กิจการเปลี่ยนแปลงสภาพพื้นที่เพื่อทำเหมือง ประมาณการดังกล่าวรับรู้เป็นต้นทุนของเหมืองและมีการคิดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการให้ประโยชน์ของเหมืองนั้น มูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินในการบูรณะสถานที่เท่ากับ 500 ล้านบาท ซึ่งเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายจ่ายในการบูรณะสถานที่นั้น</p> <p>กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของเหมือง โดยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ได้แก่ เหมืองโดยรวม ทั้งนี้กิจการได้รับคำเสนอที่จะซื้อเหมืองจากผู้ซื้อหลายรายในราคาประมาณ 800 ล้านบาท ซึ่งเป็นราคาที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของเหมืองในการบูรณะสถานที่ ต้นทุนในการจำหน่ายเหมืองมีค่าน้อยมากจนไม่นำมาพิจารณา มูลค่าจากการใช้ของเหมืองมีจำนวนประมาณ 1,200 ล้านบาท ซึ่งไม่รวมรายจ่ายในการบูรณะสถานที่ มูลค่าตามบัญชีของเหมืองเท่ากับ 1,000 ล้านบาท</p> <p>มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเท่ากับ 800 ล้านบาท ซึ่งเป็นจำนวนสุทธิจากภาระหนี้สินในการบูรณะสถานที่ มูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากภาระหนี้สินในการบูรณะสถานที่ดังกล่าวเท่ากับ 700 ล้านบาท (1,200 ล้านบาท หักด้วย 500 ล้านบาท) มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสุทธิจากภาระหนี้สินดังกล่าวเท่ากับ 500 ล้านบาท (มูลค่าตามบัญชี 1,000 ล้านบาท หักด้วยมูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินในการบูรณะสถานที่ 500 ล้านบาท) ดังนั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจึงมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีสุทธิของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น</p>

79. เพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอาจต้องรวมสินทรัพย์ที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น (เช่น ลูกหนี้และสินทรัพย์ทางการเงินอื่น) หรือรวมหนี้สินที่กิจการได้รับรู้ในงบการเงินแล้ว (เช่น เจ้าหนี้ เงินบำเหน็จบำนาญ

และประมาณการหนี้สิน) ในกรณีนี้ มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดจะเพิ่มขึ้น ด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และลดลงด้วยมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินดังกล่าว

ค่าความนิยม

การปันส่วนค่าความนิยมให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

80. เพื่อวัตถุประสงค์ในการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม ตั้งแต่วันที่ซื้อกิจการที่เป็นผู้ซื้อ ต้องปันส่วน ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือ กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ที่เพิ่มขึ้นจากการรวมธุรกิจ ไม่ว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนกับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของ หน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ก็ตาม สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยหรือแต่ละกลุ่มที่ กิจการได้ปันส่วนค่าความนิยมต้อง

80.1 เป็นหน่วยในระดับที่เล็กที่สุดที่กิจการใช้ในการประเมินค่าความนิยมในการบริหารภายใน กิจการ และ

80.2 ไม่เกินกว่าส่วนงานปฏิบัติการหรือตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

81. ค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจคือสินทรัพย์ที่แสดงถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ซึ่งเกิด จากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมกิจการ ซึ่งไม่สามารถระบุได้อย่างอิสระและไม่สามารถรับรู้ใน งบการเงินแยกเป็นแต่ละรายการได้ ค่าความนิยมไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์ อื่นหรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น และในหลายกรณีมักจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากหน่วยสินทรัพย์ ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลายหน่วยรวมกัน บางครั้งกิจการอาจไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมอย่างสม เหตุผลให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยได้ แต่สามารถปันส่วนให้กับกลุ่มของ หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ ดังนั้น หน่วยที่อยู่ในระดับเล็กที่สุดที่กิจการใช้ในการพิจารณา ค่าความนิยม ในการบริหารภายในกิจการ บางครั้งจะประกอบด้วยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด จำนวนมากที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมแต่กิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยที่เล็ก ที่สุดเหล่านั้นได้ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้า 83-99 และภาคผนวก ค ของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ สำหรับหน่วยสินทรัพย์ ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม เช่นเดียวกับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิด เงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม

82. เมื่อกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 80 แล้ว กิจการจะสามารถทดสอบการด้อยค่าของ ค่าความนิยม ณ ระดับที่สะท้อนลักษณะที่กิจการดำเนินงาน และประเมินค่าความนิยม ดังนั้น กิจการ จึงไม่จำเป็นต้องกำหนดระบบการรายงานนอกเหนือจากที่ระบุไว้เพื่อใช้พิจารณาการด้อยค่าของ ค่าความนิยมอีก

83. หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใช้ในการปันส่วนค่าความนิยมเพื่อประเมินการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่จำเป็นต้องสอดคล้องกับระดับที่กิจการใช้ในการปันส่วนค่าความนิยมเพื่อวัดมูลค่ากำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากอัตราแลกเปลี่ยนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ตัวอย่างเช่น หากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) โดยการปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยของกิจการในระดับที่ค่อนข้างเล็กเพื่อวัดค่าผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน กิจการไม่จำเป็นต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ระดับเดียวกัน นอกจากกิจการประเมินค่าความนิยม ณ ระดับเดียวกันในการบริหารงานภายในกิจการ
84. หากการปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจยังไม่เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น กิจการต้องดำเนินการปันส่วนครั้งแรกนั้นให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นรอบปีบัญชีแรกหลังปีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น
85. เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ถ้าการบันทึกบัญชีเริ่มแรกของการรวมธุรกิจต้องใช้ประมาณการในวันสิ้นงวดที่มีการรวมธุรกิจ กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้อง :
- 85.1 บันทึกบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจโดยใช้มูลค่าที่ประมาณการนั้น และ
 - 85.2 รับรู้รายการปรับปรุงมูลค่าที่กำหนดขึ้นเป็นการชั่วคราวดังกล่าวภายในช่วงระยะเวลาการวัดมูลค่า ซึ่งต้องไม่เกิน 12 เดือน นับจากวันที่รวมธุรกิจ
- ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการอาจไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจให้เสร็จสิ้นก่อนสิ้นงวดบัญชีที่การรวมธุรกิจจะมีผลกระทบ ในกรณีดังกล่าวให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 133
86. ถ้าค่าความนิยมถูกปันส่วนไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และกิจการได้จำหน่ายการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์นั้นออกไป ค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการดำเนินงานนั้นจะต้อง
- 86.1 รวมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานนั้นในการคำนวณผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่าย และ
 - 86.2 วัดมูลค่าโดยใช้เกณฑ์มูลค่าเปรียบเทียบของการดำเนินงานที่ถูกจำหน่ายและสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังคงอยู่ นอกจากกิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมของการดำเนินงานที่จำหน่ายออกไปได้ดีกว่า

ตัวอย่าง
<p>กิจการขายส่วนงานซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ไปในราคา 100 ล้านบาท แต่กิจการไม่สามารถระบุค่าความนิยมให้กับกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นอย่างสมเหตุสมผลได้ เว้นแต่จะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการเอง มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามสัดส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนที่เหลืออยู่ เท่ากับ 300 ล้านบาท</p> <p>เนื่องจากกิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอย่างสมเหตุสมผลได้ หรือไม่สามารถระบุค่าความนิยมให้กับกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ค่าความนิยมของส่วนงานที่ขายให้ระบุโดยเปรียบเทียบสัดส่วนมูลค่าของส่วนงานที่ขายและส่วนงานที่ยังคงอยู่ ดังนั้น ค่าความนิยมจำนวนร้อยละ 25 จึงปันส่วนไปรวมกับมูลค่าตามบัญชีของการดำเนินงานที่ขายไป</p>

87. ถ้ากิจการปรับโครงสร้างการรายงานใหม่ โดยการปรับโครงสร้างดังกล่าวส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือมากกว่า ซึ่งกิจการได้มีการปันส่วนค่าความนิยมให้แล้ว กิจการควรปันส่วนค่าความนิยมใหม่ให้สอดคล้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย โดยการปันส่วนใหม่ให้ใช้วิธีคำนวณตามสัดส่วนของมูลค่าเช่นเดียวกับที่ใช้เมื่อมีการจำหน่ายการดำเนินงานภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เว้นแต่กิจการจะสามารถแสดงให้เห็นว่าการคำนวณโดยใช้วิธีอื่นจะสามารถสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าของค่าความนิยมของหน่วยสินทรัพย์ที่มีการปรับโครงสร้างใหม่ได้ดีกว่า

ตัวอย่าง
<p>กิจการเคยปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ก แต่ไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าวให้แก่กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก ได้อย่างสมเหตุสมผล เว้นแต่กิจการจะกำหนดขึ้นตามดุลยพินิจของกิจการเอง อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของบริษัทที่กำลังจะเกิดขึ้นส่งผลให้หน่วยสินทรัพย์ ก ถูกแบ่งออกเป็นสามส่วนงาน และไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข ค และ ง</p> <p>เนื่องจากกิจการไม่สามารถปันส่วนค่าความนิยมให้กับกลุ่มของสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กกว่าหน่วยสินทรัพย์ ก ได้อย่างสมเหตุสมผล ค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ ก จะต้องถูกปันส่วนใหม่ให้กับหน่วยสินทรัพย์ ข ค และ ง ตามสัดส่วนมูลค่าของสามส่วนงานของ ก ก่อนที่จะมีการแบ่งส่วนงานและไปรวมกับหน่วยสินทรัพย์ ข ค และ ง</p>

การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งมีค่าความนิยมรวมอยู่

88. ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 81 หากค่าความนิยมมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ไม่ได้ถูกป็นส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้น หน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวต้องได้รับการทดสอบการด้อยค่าเมื่อมี ข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งไม่รวมค่าความนิยมกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น และให้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นตามวิธีการที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 104
89. หากมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามย่อหน้าที่ 88 ได้รวมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนหรือที่ยังไม่พร้อมที่จะใช้งาน และกิจการสามารถทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวได้เพียงวิธีเดียว โดยการรวมสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเท่านั้น ย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้นทุกปี
90. กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งมีการป็นส่วนค่าความนิยมให้ปีละครั้ง และเมื่อใดก็ตามที่มีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า โดยการเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ ซึ่งรวมค่าความนิยม กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์นั้น หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์มากกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ให้ถือว่าหน่วยสินทรัพย์และค่าความนิยมที่ถูกป็นส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้นไม่เกิดการด้อยค่า แต่ถ้าหากมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์มากกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามย่อหน้าที่ 104

91-95 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

ช่วงเวลาที่ทำกรทดสอบการด้อยค่า

96. การทดสอบการด้อยค่าประจำปีสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ค่าความนิยมได้ถูกป็นส่วนมาอาจทำได้ในช่วงใดของปีก็ได้ แต่จะต้องเป็นช่วงเวลาเดียวกันในแต่ละปี หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยอาจได้รับการทดสอบการด้อยค่าในช่วงเวลาต่างกันได้ อย่างไรก็ตาม หากค่าความนิยมบางส่วน หรือทั้งหมดที่ป็นส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้มาจากการรวมธุรกิจในระหว่างปีปัจจุบัน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวก่อนสิ้นปีปัจจุบันนั้น
97. หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งได้รับการป็นส่วนค่าความนิยมในเวลาเดียวกับการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ด้วยนั้น กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เป็นองค์ประกอบก่อนที่จะทดสอบหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ด้วย ในทำนองเดียวกัน หากกิจการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ประกอบเป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่

ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมในเวลาเดียวกันกับกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ กิจกรรมตรวจสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยก่อนกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่

98. ณ เวลาที่มีการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม อาจมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้หน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่เกิดการด้อยค่าในสถานการณ์ดังกล่าว กิจกรรมต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการก่อนเป็นอันดับแรก และรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้น ก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ในทำนองเดียวกัน หากมีข้อบ่งชี้ว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่อยู่ภายใต้กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่มีค่าความนิยมรวมอยู่เกิดการด้อยค่า กิจกรรมต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้น ก่อนที่จะทดสอบการด้อยค่าของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม
99. การคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมซึ่งกระทำไว้อย่างละเอียดล่าสุดในงวดก่อน สามารถนำมาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์นั้นในงวดปัจจุบันได้ หากเข้าเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
- 99.1 สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ไม่เปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ จากการคำนวณมูลค่าที่จะได้รับคืนครั้งล่าสุดนั้น
- 99.2 การคำนวณครั้งล่าสุดแสดงให้เห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้นเป็นจำนวนมาก
- 99.3 จากการวิเคราะห์เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปหลังการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุด มีความเป็นไปได้น้อยมากที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนในงวดปัจจุบันจะต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์

สินทรัพย์องค์กร

100. สินทรัพย์องค์กร รวมถึง สินทรัพย์ของหน่วยงานหรือกลุ่มหน่วยงาน เช่น อาคารสำนักงานใหญ่ หรือของฝ่ายงานของกิจการ อุปกรณ์ประมวลผลข้อมูล หรือศูนย์วิจัย โครงสร้างของกิจการจะกำหนดว่าสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นไปตามค่านิยมของสินทรัพย์องค์กรตามมาตรฐานฉบับนี้หรือไม่ ลักษณะที่สำคัญของสินทรัพย์องค์กร คือ สินทรัพย์นั้นไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา

101. เนื่องจากสินทรัพย์องค์กรไม่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับแยกต่างหาก กิจกรรมจึงไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์องค์กรแต่ละรายการได้ นอกจากนี้ ฝ่ายบริหารตัดสินใจที่จะจำหน่ายสินทรัพย์องค์กรนั้น ด้วยเหตุผลดังกล่าว หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์องค์กรอาจด้อยค่า กิจกรรมต้องกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งสินทรัพย์องค์กรนั้นรวมอยู่ กิจกรรมต้องเปรียบเทียบมูลค่าดังกล่าวกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และต้องรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104
102. ในการทดสอบว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจกรรมต้องระบุสินทรัพย์องค์กรทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา ดังนี้
- 102.1 หากกิจกรรมสามารถเป็นส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรอย่างสมเหตุสมผลและอย่างสม่าเสมอ ให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้น กิจกรรมต้องเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งรวมสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่ถูกเป็นส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้นกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104
- 102.2 หากกิจกรรมไม่สามารถเป็นส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้แก่หน่วยสินทรัพย์นั้นได้ อย่างสมเหตุสมผลและอย่างสม่าเสมอ กิจกรรมต้อง
- 102.2.1 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้น ซึ่งไม่รวมมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104
- 102.2.2 ระบุกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุดที่รวมหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายใต้การพิจารณา ซึ่งกิจกรรมสามารถเป็นส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรให้หน่วยสินทรัพย์นั้นได้อย่างสมเหตุสมผลและอย่างสม่าเสมอ
- 102.2.3 เปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งรวมถึงสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์องค์กรที่ถูกเป็นส่วนให้กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น และรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104

103. ตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 8 ได้แสดงวิธีการนำข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับนี้ไปใช้กับสินทรัพย์
องค์กร

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

104. กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (ซึ่งหมายถึง
กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุด ที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยมหรือ
สินทรัพย์องค์กร) หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคีนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ หรือ
กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น กิจการต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า เพื่อลดมูลค่าตามบัญชี
ของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ตามลำดับ ดังนี้

104.1 อันดับแรก ลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เคยปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์
(กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด) และ

104.2 จากนั้น ลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของ
หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์
แต่ละรายการนั้น

กิจการต้องรับรู้การลดลงของมูลค่าตามบัญชีเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละ
รายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 60

105. ในการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104 กิจการต้องไม่ลด
มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้ต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดของ

105.1 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการขาย (หากสามารถกำหนดได้)

105.2 มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ

105.3 ศูนย์

มูลค่าของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ต้องถูกปันส่วนให้แก่สินทรัพย์ใดแต่ไม่สามารถทำได้
เนื่องจากติดเงื่อนไขข้างต้น ให้นำไปปันส่วนให้แก่สินทรัพย์อื่นที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่ม
ของหน่วยสินทรัพย์เดียวกันตามสัดส่วน

106. หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคีนของสินทรัพย์แต่ละรายการที่
รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อุญาตให้กิจการใช้วิธี
ปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับสินทรัพย์ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์
เดียวกันตามดุลยพินิจของกิจการ เนื่องจากกิจการได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์เหล่านั้นร่วมกัน

107. หากกิจการไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์แต่ละรายการได้ (ดูย่อหน้าที่ 67)
- 107.1 กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นสูงกว่า จำนวนที่มากกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการจำหน่ายกับมูลค่าหลังจากการปันส่วนตามย่อหน้าที่ 104 และ 105
- 107.2 กิจการต้องไม่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่สินทรัพย์นั้นรวมอยู่ไม่มีการด้อยค่าเกิดขึ้น ถึงแม้ว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการขายจะน้อยกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นก็ตาม

ตัวอย่าง
<p>กิจการมีเครื่องจักรที่ชำรุดแต่ยังคงใช้งานอยู่แม้ว่าจะไม่ได้ติดตั้งเสริม เครื่องจักรมีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี และไม่ได้ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระ เครื่องจักรดังกล่าวรวมอยู่ในสายการผลิต ซึ่งสามารถระบุได้ว่าเป็นกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดซึ่งก่อให้เกิดกระแสเงินสดซึ่งส่วนใหญ่แยกเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากสินทรัพย์อื่น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสายการผลิตแสดงให้เห็นว่าสายการผลิตโดยรวมไม่เกิดการด้อยค่า</p>
<p>ข้อสมมติที่ 1 งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่าฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรนั้น</p>
<p>กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรเพียงอย่างเดียวได้ เนื่องจาก</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้นอาจแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย (2) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรนั้น กิจการสามารถกำหนดได้จากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดซึ่งเครื่องจักรนั้นรวมอยู่ (สายการผลิต)
<p>เนื่องจากสายการผลิตไม่ได้ด้อยค่าลง ดังนั้น จึงไม่มีผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการต้องรับรู้สำหรับเครื่องจักร อย่างไรก็ตาม กิจการอาจจำเป็นต้องประเมินอายุการให้ประโยชน์ของเครื่องจักรใหม่ หรือเปลี่ยนแปลงวิธีคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะสม</p>
<p>“เนื่องจากระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคาที่สูง หรือวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่สูงขึ้นอาจสะท้อนอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ หรือรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับได้ดีขึ้น”</p>
<p>ข้อสมมติที่ 2 งบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงให้เห็นว่าฝ่ายบริหารมีความตั้งใจที่จะเปลี่ยนแทนเครื่องจักรโดยจะขายเครื่องจักรเก่าในอนาคตอันใกล้ กิจการประมาณว่ากระแสเงินสดรับจากการใช้อย่างต่อเนื่องไปจนถึงวันจำหน่ายเครื่องจักรมีค่าน้อยมากจนไม่นำมาพิจารณา</p>
<p>มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรสามารถประมาณได้ใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย ดังนั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรจึงสามารถกำหนดได้ และไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงหน่วย</p>

สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เป็นของเครื่องจักรนั้น (ได้แก่ สายการผลิต) และเนื่องจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายของเครื่องจักรต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักรดังกล่าว

108. หลังจากปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 104 และ 105 แล้ว กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ยังเหลืออยู่เป็นหนี้สินหากมาตรฐานฉบับอื่นกำหนดไว้

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

109. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งกิจการรับรู้ในงวดก่อนไว้ในย่อหน้าที่ 110-116 คำว่า “สินทรัพย์” ในย่อหน้าดังกล่าวมีความหมายรวมถึง สินทรัพย์แต่ละรายการหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 117-121 ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 122-123 และข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับค่าความนิยมได้ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 124-125
110. ทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการได้รับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น
111. กิจการต้องประเมินว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนได้หมดไปหรือลดลงหรือไม่ โดยพิจารณาถึงข้อบ่งชี้ต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

แหล่งข้อมูลจากภายนอก

- 111.1 ราคาตลาดของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างงวด
- 111.2 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้ ผลกระทบดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมของกิจการ หรือของตลาดซึ่งสินทรัพย์นั้นเกี่ยวข้องอยู่ โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเป็นการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี การตลาด เศรษฐกิจหรือกฎหมาย
- 111.3 อัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นของงวดนั้นลดลง จนน่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ ซึ่งส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ

แหล่งข้อมูลภายใน

- 111.4 มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ เกี่ยวกับลักษณะการใช้ หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการในระหว่างงวด หรือในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลง

ดังกล่าวรวมถึงรายจ่ายฝ่ายทุนที่เกิดขึ้นระหว่างงวด เพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของสินทรัพย์ หรือการปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่กิจการนำสินทรัพย์นั้นไปใช้

111.5 มีหลักฐานจากข้อมูลที่รายงานเป็นการภายใน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ดีขึ้นหรือจะดีขึ้นกว่าที่คาดไว้

112. ข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจลดลงตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 111 ส่วนใหญ่เป็นเรื่องเดียวกับข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าอาจเกิดผลขาดทุนการด้อยค่าตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 12
113. หากมีข้อบ่งชี้ที่แสดงให้เห็นว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม ที่รับรู้ได้หมดไปหรือลดลง กิจการอาจต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ รวมทั้งวิธีคิดค่าเสื่อมราคา (หรือค่าตัดจำหน่าย) หรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้น แม้ว่ากิจการไม่ได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ก็ตาม
114. กิจการต้องกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม ที่กิจการรับรู้ในงวดก่อนหากประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนได้เปลี่ยนแปลงไปภายหลังจากที่กิจการได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าครั้งล่าสุดแล้ว ในกรณีนี้กิจการต้องบันทึกเพิ่มมูลค่าตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (เว้นแต่จะเป็นไปตามย่อหน้าที่ 117) การเพิ่มขึ้นนี้ คือ การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นเอง
115. การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า แสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของศักยภาพในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่ประมาณขึ้นจากการใช้หรือจากการขายสินทรัพย์นั้นภายหลังที่กิจการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นครั้งล่าสุด ย่อหน้าที่ 130 กำหนดให้กิจการต้องระบุดังการเปลี่ยนแปลงประมาณการ ที่ส่งผลให้ศักยภาพในการให้ประโยชน์โดยประมาณของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ตัวอย่างของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรวมถึง
 - 115.1 การเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ได้แก่ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนอาจกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เป็นมูลค่าจากการใช้)
 - 115.2 การเปลี่ยนแปลงจำนวนหรือระยะเวลาที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต หรือการเปลี่ยนแปลงอัตราคิดลด หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่าจากการใช้
 - 115.3 การเปลี่ยนแปลงประมาณการของสิ่งที่นำมาพิจารณาในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย
116. มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์อาจสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น เนื่องจากมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับในอนาคตเพิ่มขึ้นจากระยะเวลาที่ใกล้เข้ามา โดยที่ศักยภาพในการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่เพิ่มขึ้น ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าหากผล

ขาดทุนจากการด้อยค่าที่ลดลงนั้นเป็นเพียงผลมาจากการที่เวลาได้ผ่านไป (บางครั้งเรียกว่าการปลดส่วนลด) แม้ว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ก็ตาม

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ

117. มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม ที่เพิ่มขึ้นจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ๆ
 118. ส่วนที่เพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยมที่มากกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นั้นในงวดก่อน ๆ ถือเป็นกำไรใหม่ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์นั้นในการบันทึกรายการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
 119. กิจการต้องบันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ค่าความนิยม โดยรับรู้ไปยังกำไรหรือขาดทุนทันที เว้นแต่กรณีที่สินทรัพย์นั้นแสดงด้วยราคาที่ดีที่สุดตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น (เช่น วิธีราคาใหม่ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) กิจการต้องถือว่ากลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่เป็นการตีราคาเพิ่มตามมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
 120. กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์นั้นเพิ่ม อย่างไรก็ตาม หากกิจการได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่นั้นไปยังกำไรหรือขาดทุนในงวดก่อน กิจการต้องรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่านั้นไปยังกำไรหรือขาดทุนเป็นจำนวนไม่เกินผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการเคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อน ๆ
 121. หลังจากที่กิจการได้กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า กิจการต้องปรับปรุงการคิดค่าเสื่อมราคาหรือ ค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ในงวดอนาคต เพื่อปันส่วนมูลค่าตามบัญชีที่ปรับใหม่ของสินทรัพย์ หักด้วยมูลค่าคงเหลืออย่างมีระบบ ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่
- การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
122. ในการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการจะต้องปันส่วนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นไปยังสินทรัพย์แต่ละรายการ (ยกเว้นค่าความนิยม) ที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์นั้น ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีต้องถือเสมือนเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์แต่ละรายการ และให้รับรู้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 119

123. ในการปันส่วนรายการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 122 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการที่บันทึกเพิ่มนั้น จะต้องไม่สูงกว่าจำนวนที่ต่ำกว่าของ

123.1 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ (หากสามารถกำหนดได้) และ

123.2 มูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็น (สุทธิจากค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคา) หากกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ในงวดก่อน ๆ

มูลค่าที่จะกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าส่วนที่เหลือจากเงื่อนไขการปันส่วนข้างต้น ให้นำไปปันส่วนให้แก่สินทรัพย์อื่นในหน่วยสินทรัพย์เดียวกัน (ยกเว้นค่าความนิยม) ตามสัดส่วนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เหล่านั้น

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

124. กิจการต้องไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้รับรู้ในงวดก่อน ๆ

125. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ไม่ให้มีการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของค่าความนิยมในงวดบัญชี หลังจากงวดที่รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมนั้น มักจะเป็นการเพิ่มขึ้นของค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการมากกว่าเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อกิจการที่รับรู้ไปแล้ว

การเปิดเผยข้อมูล

126. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภทดังต่อไปนี้

126.1 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่ารวมอยู่

126.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ ซึ่งรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด และรายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ซึ่งมีผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการรวมอยู่

126.3 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด

126.4 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด

127. สินทรัพย์แต่ละประเภท หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและการใช้งานคล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของกิจการ

128. กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 126 ร่วมกับข้อมูลอื่นที่ต้องเปิดเผยตามประเภทของสินทรัพย์ เช่น อาจเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้รวมอยู่ในการกระหายอดมูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ระหว่างวันต้นงวดและวันสิ้นงวด ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
129. กิจการที่รายงานข้อมูลแยกตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) ต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับทุกส่วนงานที่รายงาน
- 129.1 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นระหว่างงวด
- 129.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการ และรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และที่รับรู้ไปยังกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในระหว่างงวด
130. หากกิจการรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ รวมถึงค่าความนิยมหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในระหว่างงวด กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ สำหรับรายการแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญ
- 130.1 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
- 130.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้ หรือกลับรายการ
- 130.3 สำหรับสินทรัพย์แต่ละรายการ
- 130.3.1 ลักษณะสินทรัพย์แต่ละรายการ และ
- 130.3.2 ส่วนงานที่สินทรัพย์นั้นรวมอยู่ ถ้ากิจการมีการรายงานข้อมูลตามส่วนงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 130.4 สำหรับหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- 130.4.1 คำอธิบายลักษณะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (เช่น เป็นสายการผลิต โรงงาน การดำเนินงานทางธุรกิจ หน่วยงานทางภูมิศาสตร์ หรือส่วนงานที่เสนอรายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 130.4.2 จำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้ หรือกลับรายการ โดยแสดงแยกตามสินทรัพย์แต่ละประเภท และตามส่วนงานที่เสนอรายงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

- 130.4.3 คำอธิบายลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในงวดปัจจุบันและก่อนหน้านั้น และเหตุผลที่กิจการเปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าว หากกิจการได้เปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลังจากที่ได้ประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นในครั้งก่อน
- 130.5 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หรือหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดว่าเป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หรือมูลค่าจากการใช้
- 130.6 เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (เช่น มูลค่ายุติธรรมกำหนดขึ้นโดยใช้ราคาอ้างอิงจากตลาดซื้อขายคล่อง)
- 130.7 อัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ทั้งในปัจจุบันและอดีต (ถ้ามี) หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าจากการใช้
131. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับยอดรวมของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการรับรู้หรือกลับรายการในระหว่างงวด ดังต่อไปนี้ หากไม่มีข้อมูลเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 130
- 131.1 ประเภทของสินทรัพย์หลักที่เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าหรือที่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
- 131.2 เหตุการณ์และสถานการณ์ที่สำคัญที่ทำให้กิจการรับรู้ หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า
132. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ ซึ่งกิจการใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในระหว่างงวด อย่างไรก็ตาม ย่อหน้าที่ 134 กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เมื่อมีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์นั้นด้วย
133. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 หากกิจการไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมที่ได้มาจากการรวมธุรกิจระหว่างงวดให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของค่าความนิยมที่ไม่ได้รับการปันส่วน รวมถึงสาเหตุที่ไม่ได้ทำการปันส่วนค่าความนิยมดังกล่าว

ประมาณการที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
ที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่

134. กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ สำหรับหน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วย หรือกลุ่มสินทรัพย์
ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละกลุ่ม หากมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมหรือ สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มี
อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์
นั้นเป็นจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีทั้งหมดของค่าความนิยมหรือ
สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการ

134.1 มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วย
สินทรัพย์นั้น

134.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ที่ปัน
ส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น

134.3 เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของ
หน่วยสินทรัพย์ว่าเป็นมูลค่าจากการใช้ หรือมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

134.4 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยของสินทรัพย์
กำหนดจากมูลค่าจากการใช้จะต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

134.4.1 ลักษณะข้อสมมติที่สำคัญที่ฝ่ายบริหารใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด
สำหรับรอบระยะเวลาที่ครอบคลุมโดยงบประมาณหรือประมาณการทาง
การเงินล่าสุด ข้อสมมติที่สำคัญ ได้แก่ ข้อสมมติที่มีผลกระทบต่อมูลค่าที่คาด
ว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์มากที่สุด

134.4.2 แนวทางที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญว่ามูลค่า
ที่กำหนดอ้างอิงจากประสบการณ์ในอดีต หรือพิจารณาให้สอดคล้องกับ
แหล่งข้อมูลภายนอกหรือไม่ หรืออธิบายถึงมูลค่าที่กำหนดแตกต่างจาก
ประสบการณ์ในอดีตหรือแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด

134.4.3 งวดเวลาที่ครอบคลุมประมาณการกระแสเงินสดจากงบประมาณ หรือ
ประมาณการทางการเงินที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร ซึ่งนำมาใช้ในการ
กำหนดมูลค่าจากการใช้ สำหรับหน่วยสินทรัพย์หรือของหน่วยสินทรัพย์ หาก
งวดเวลาของประมาณการครอบคลุมระยะเวลาเกินกว่า 5 ปี ให้เปิดเผยถึง
เหตุผลที่กิจการเห็นว่าการใช้ประมาณการที่มีระยะเวลาเกินกว่า 5 ปีนั้นมีความ
เหมาะสม

134.4.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดของงวดเวลาที่ไกลออกไป
กว่างวดเวลาตามงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินล่าสุด และเหตุผล
ประกอบ หากมีการใช้อัตราการเติบโตที่สูงกว่าอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะ

ยาวของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรม หรือประเทศที่กิจการดำเนินงานอยู่ หรือตลาด
ซึ่งหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นขึ้นอยู่กับ

134.4.5 อัตราคิดลดที่ใช้ในการคิดลดประมาณการกระแสเงินสด

134.5 หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เป็นมูลค่า
ยุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ให้เปิดเผยวิธีการที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหัก
ต้นทุนในการขาย และถ้ากิจการมิได้กำหนดมูลค่าดังกล่าวจากราคาตลาดที่อ้างอิงได้
สำหรับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการต้องเปิดเผย
ข้อมูลเพิ่มเติม ดังนี้

134.5.1 ลักษณะของข้อสมมติที่สำคัญ ซึ่งฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม
หักต้นทุนในการขาย ข้อสมมติที่สำคัญ ได้แก่ ข้อสมมติที่มีผลกระทบต่อ
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์
มากที่สุด

134.5.2 แนวทางที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญว่าอ้างอิง
จากประสบการณ์ในอดีต หรือพิจารณาให้สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก
หรือไม่ หรืออธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตหรือ
แหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเพราะเหตุใด

ถ้ามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายถูกกำหนดโดยวิธีคิดลดประมาณการกระแสเงินสด
กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

134.5.3 ระยะเวลาที่ครอบคลุมการประมาณการกระแสเงินสด

134.5.4 อัตราการเติบโตที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด

134.5.5 อัตราที่ใช้ในการคิดลดกระแสเงินสด

134.6 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญ ซึ่ง
ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่ม
ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งจะส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่า
จะได้รับคืน กิจการต้องเปิดเผย

134.6.1 จำนวนผลต่างของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่ม
ของหน่วยสินทรัพย์นั้นที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี

134.6.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ

134.6.3 จำนวนที่มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไป
เพื่อจะทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วย
สินทรัพย์เท่ากับมูลค่าตามบัญชี หลังจากได้รวมผลจากการเปลี่ยนแปลงที่
กระทบตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนแล้ว

135. หากมูลค่าตามบัญชีบางส่วนหรือทั้งหมดของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนถูกปันส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหลายหน่วย และมูลค่าที่ปันส่วนให้กับแต่ละหน่วยไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนโดยรวม กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวควบคู่กับมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้น นอกจากนี้ หากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้น กำหนดขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญเดียวกัน และมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้หน่วยสินทรัพย์ซึ่งมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกำหนดขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญเดียวกัน ดังกล่าวมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนของกิจการโดยรวม กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวพร้อมกับข้อมูลดังต่อไปนี้

135.1 มูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น

135.2 มูลค่าตามบัญชีรวมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้น

135.3 ลักษณะของข้อสมมติที่สำคัญ

135.4 คำอธิบายวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการกำหนดมูลค่าสำหรับข้อสมมติที่สำคัญข้อสมมติแต่ละข้อว่ามูลค่าที่กำหนดอ้างอิงจากประสบการณ์ในอดีต หรือพิจารณาให้สอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก หรือไม่ หากไม่ ให้อธิบายว่ามูลค่าที่กำหนดแตกต่างจากประสบการณ์ในอดีตและแหล่งข้อมูลภายนอกอย่างไร และเหตุใดจึงแตกต่าง

135.5 หากมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่าอาจเกิดการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่สำคัญทำให้การกำหนดผลรวมของมูลค่าตามบัญชี ของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์มากกว่าผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ กิจการต้องเปิดเผย

135.5.1 จำนวนผลต่างที่มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี

135.5.2 มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญ

135.5.3 จำนวนมูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญซึ่งจะต้องเปลี่ยนแปลงไปเพื่อที่จะทำให้ผลรวมของมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เท่ากับมูลค่าตามบัญชี หลังจากได้รวมผลจากการเปลี่ยนแปลงที่กระทบตัวแปรอื่น ๆ ที่ใช้ในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนแล้ว

136. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 24 หรือ 99 กิจการอาจนำผลการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนครั้งล่าสุดของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ที่จัดทำในงวดบัญชีก่อนมาใช้ในการอ้างอิงในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ในงวดปัจจุบันหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ในกรณีนี้ ข้อมูลซึ่งต้องเปิดเผยตามย่อหน้าที่ 134 และ 135 สำหรับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว ได้แก่ ข้อมูลการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนที่ยกมาจากงวดก่อน
137. ตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 9 แสดงตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 134 และ 135

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

138. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
139. ให้กิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ
- 139.1 สำหรับค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ตกลงรวมธุรกิจเป็นวันที่ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554
- 139.2 สำหรับสินทรัพย์อื่น โดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยเริ่มจากรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554
140. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 139 นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่ที่ระบุในย่อหน้าที่ 139 อย่างไรก็ตาม หากกิจการใดนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่ที่กำหนดไว้ กิจการจะต้องนำ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาถือปฏิบัติพร้อมกันด้วย
- 140ก. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แก้ไขถ้อยคำที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชี นอกจากนี้ยังแก้ไขย่อหน้าที่ 61 120 126 และ 129 กิจการต้องนำส่วนที่แก้ไขมาถือปฏิบัติ สำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน มาถือปฏิบัติก่อน กิจการต้องถือปฏิบัติส่วนที่แก้ไขสำหรับงบการเงินงวดก่อนหน้าด้วย
- 140ข. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) แก้ไขย่อหน้าที่ 65 81 85 และ 139 ยกเลิกย่อ หน้าที่ 91 ถึง 95 และ 138 และเพิ่มภาคผนวก ค กิจการต้องนำส่วนที่แก้ไขมาถือปฏิบัติ สำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 หากกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติก่อน กิจการต้องถือปฏิบัติส่วนที่แก้ไขสำหรับงบการเงินงวดก่อนหน้าด้วย

- 140ค. ย่อหน้าที่ 134.5 ได้ถูกแก้ไข โดยกิจการต้องนำส่วนที่แก้ไขมาถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้สำหรับงวดปีบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 ให้เปิดเผยถึงข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 140ง. ต้นทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อย กิจการที่ควบคุมร่วมกัน หรือบริษัทร่วม (ได้มีการแก้ไขในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินครั้งแรก และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ) ได้เพิ่มเติมย่อหน้าที่ 12.8 โดยกิจการต้องนำการแก้ไขดังกล่าวมาถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 4 และ 38ก. ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ สำหรับงวดก่อนหน้า กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้า 12.8 ในงวดเดียวกัน

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

141. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

การใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานฉบับนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงแนวทางในการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าจากการใช้ คำว่า “สินทรัพย์” ในภาคผนวกนี้ ให้ความหมายครอบคลุมถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่เป็นส่วนประกอบของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

องค์ประกอบของการวัดมูลค่าปัจจุบัน

- ก1 ความแตกต่างทางเศรษฐกิจระหว่างสินทรัพย์สามารถระบุได้โดยใช้องค์ประกอบดังต่อไปนี้ร่วมกัน
- (ก) ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต หรือในกรณีที่ซับซ้อนขึ้น อาจใช้กลุ่มกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
 - (ข) การคาดการณ์เกี่ยวกับความผันผวนที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดเหล่านั้น
 - (ค) มูลค่าของเงินตามเวลา ที่อ้างอิงจากอัตราดอกเบี้ยที่ปราศจากความเสี่ยงในตลาด ณ ปัจจุบัน
 - (ง) ราคาที่ได้สะท้อนถึงความไม่แน่นอนที่สืบเนื่องมาจากสินทรัพย์
 - (จ) ปัจจัยอื่น ๆ ซึ่งบางครั้งอาจไม่สามารถระบุได้ (เช่น การขาดสภาพคล่อง) แต่เป็นปัจจัย ที่ผู้มีส่วนร่วมในตลาดมักจะพิจารณาในการกำหนดกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์
- ก2 ภาคผนวกนี้ได้เปรียบเทียบวิธีการคำนวณมูลค่าปัจจุบันที่กิจการสามารถนำมาใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ 2 วิธี โดยจะเลือกใช้วิธีใดนั้น ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น การคำนวณตามวิธีดั้งเดิม (Traditional approach) ได้รวมผลจากปัจจัย (ข)–(จ) ที่กล่าวข้างต้นในอัตราคิดลดที่ใช้ และวิธีการคำนวณกระแสเงินสดที่คาดการณ์ (Expected Cash Flow approach) ได้มีการรวมปัจจัย (ข) (ง) และ (จ) ในการคำนวณกระแสเงินสดที่คาดการณ์หลังปรับด้วยความเสี่ยง ไม่ว่าจะกิจการจะใช้วิธีใดสะท้อนการคาดการณ์การเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนและจังหวะเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต ผลการคำนวณที่ได้ควรสะท้อนมูลค่าปัจจุบันที่คาดการณ์ของกระแสเงินสดในอนาคต เช่น การถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักผลลัพธ์ที่อาจเกิดขึ้นทั้งหมดแล้ว

หลักเกณฑ์ทั่วไป

- ก3 เทคนิคที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสด และอัตราดอกเบี้ยในอนาคตจะเปลี่ยนแปลงไปตามสถานการณ์ที่แวดล้อมสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถใช้หลักเกณฑ์ต่อไปนี้ในการวัดมูลค่าปัจจุบันของสินทรัพย์ในกรณีทั่วไปได้

- (ก) อัตราดอกเบี้ยที่ใช้คิดลดกระแสเงินสดควรสะท้อนถึงข้อสมมติที่สอดคล้องกับข้อสมมติที่ใช้กับกระแสเงินสดที่คาดการณ์ มิฉะนั้น อาจเกิดความซ้ำซ้อนหรือละเลยผลกระทบของข้อสมมติดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กิจการอาจใช้อัตราคิดลดร้อยละ 12 กับกระแสเงินสดตามสัญญาที่จะได้รับจากลูกหนี้เงินให้กู้ยืม อัตราดังกล่าวสะท้อนถึงการคาดการณ์เกี่ยวกับการผิมนัดชำระหนี้ในอนาคตจากเงินให้กู้ยืมที่มีลักษณะเฉพาะดังกล่าว กิจการต้องไม่ใช้อัตรา ร้อยละ 12 ซึ่งเป็นอัตราเดียวกันนี้ในการคิดลดกระแสเงินสดที่คาดการณ์เนื่องจากกระแสเงินสดดังกล่าวได้สะท้อนข้อสมมติเกี่ยวกับการผิมนัดชำระดังกล่าวแล้ว
- (ข) กระแสเงินสดที่คาดการณ์และอัตราคิดลดควรปราศจากความลำเอียง ตลอดจนปราศจากการนำปัจจัยที่ไม่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์มาร่วมพิจารณา ตัวอย่างเช่น การปรับประมาณการกระแสเงินสดสุทธิให้ต่ำลงโดยเจตนาเพื่อเพิ่มกำไรในอนาคตของสินทรัพย์ ถือว่ามีความลำเอียงในการวัดมูลค่า
- (ค) กระแสเงินสดที่คาดการณ์ หรืออัตราคิดลดควรสะท้อนให้เห็นขอบเขตผลลัพธ์ที่เป็นไปได้มากกว่าการใช้มูลค่าต่ำสุดหรือ มูลค่าสูงสุด ที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงมูลค่าเดียว

การวัดมูลค่าปัจจุบันโดยวิธีดั้งเดิม (Traditional Approach) และวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ (Expected Cash Flow Approach)

วิธีดั้งเดิม

- ก4 การนำมูลค่าปัจจุบันมาประยุกต์ใช้ในการบันทึกบัญชีโดยดั้งเดิมแล้วจะใช้ประมาณการกระแสเงินสดเพียงชุดเดียว และอัตราคิดลดเพียงอัตราเดียว ซึ่งถือเป็นอัตราที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม การคำนวณตามวิธีดั้งเดิมจะมีข้อสมมติว่าอัตราคิดลดอัตราเดียวที่ใช้นั้นสามารถสะท้อนการคาดการณ์กระแสเงินสดในอนาคตและความเสี่ยงส่วนเพิ่มที่เหมาะสมได้ในทุกกรณี ดังนั้น วิธีดั้งเดิมจะให้ความสำคัญกับการเลือกอัตราคิดลดเป็นอย่างมาก
- ก5 ในบางสถานการณ์ กิจการสามารถนำวิธีดั้งเดิมมาใช้ได้โดยง่าย เช่น การที่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันอยู่ในตลาด หรือในกรณีที่สินทรัพย์มีกระแสเงินสดที่อ้างอิงจากสัญญา เกณฑ์ที่นำมาใช้ในการกำหนดมูลค่าปัจจุบันจะขึ้นอยู่กับลักษณะของสินทรัพย์นั้น เช่น หุ่นกู้ อัตราดอกเบี้ย 12%
- ก6 อย่างไรก็ตาม วิธีดั้งเดิมอาจไม่เหมาะสมในบางกรณีที่ต้องวัดมูลค่าแบบซับซ้อน เช่น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่ทรัพย์สินทางการเงินซึ่งไม่มีตลาดสำหรับสินทรัพย์นั้น หรือไม่มีสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในตลาด ในการหาอัตราผลตอบแทนที่สะท้อนความเสี่ยงได้อย่างเหมาะสม กิจการต้องวิเคราะห์สินทรัพย์ที่ต้องการพิจารณานั้นพร้อมกับสินทรัพย์อื่นในตลาดอย่างน้อย 2 รายการ ซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยที่ระบุได้อัตราคิดลดกระแสเงินสดจะต้องอ้างอิงจากอัตราดอกเบี้ยที่สามารถระบุได้จากสินทรัพย์ดังกล่าวที่มีลักษณะของกระแสเงินสดคล้ายคลึงกับกระแสเงินสดของสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา ดังนั้นในการวัดค่ากิจการต้องกระทำการ ดังนี้

- ก(6.1) ระบุกลุ่มของกระแสเงินสดที่ต้องการคิดลด
- ก(6.2) ระบุสินทรัพย์อื่นในตลาด ซึ่งมีลักษณะกระแสเงินสดคล้ายคลึงกับสินทรัพย์ภายใต้การพิจารณา
- ก(6.3) เปรียบเทียบกลุ่มของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ทั้งสอง เพื่อให้มั่นใจว่ามีลักษณะที่คล้ายกัน เช่น ทั้งสองกลุ่มเป็นกระแสเงินสดตามสัญญาเหมือนกัน หรือ กลุ่มแรกเป็นกระแสเงินสดตามสัญญา ส่วนอีกกลุ่มเป็นกระแสเงินสดจากการประมาณการ
- ก(6.4) ประเมินว่ามีองค์ประกอบใดที่มีอยู่ในสินทรัพย์หนึ่ง แต่ไม่ได้อยู่ในอีกสินทรัพย์หนึ่งบ้างหรือไม่ เช่น สินทรัพย์แรกมีสภาพคล่องน้อยกว่าสินทรัพย์ที่สอง
- ก(6.5) ประเมินว่ากลุ่มกระแสเงินสดของสินทรัพย์แต่ละรายการจะมีรูปแบบการเปลี่ยนแปลงคล้ายคลึงกันหรือไม่ หากภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์

- ก7 ในบางสถานการณ์ วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ เป็นวิธีที่มีประสิทธิภาพมากกว่าวิธีดั้งเดิม เนื่องจากวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะใช้ข้อมูลกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้ทั้งหมดมาพิจารณาแทนที่จะใช้กระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้มากที่สุดเพียงกลุ่มเดียว ตัวอย่างเช่น กระแสเงินสดอาจเป็น 100 ล้านบาท 200 ล้านบาท หรือ 300 ล้านบาท ด้วยความน่าจะเป็น 10% 60% และ 30% ตามลำดับ กระแสเงินสดที่คาดการณ์จะเท่ากับ 220 ล้านบาท ดังนั้นวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์จึงแตกต่างจากวิธีดั้งเดิม โดยเน้นที่การวิเคราะห์กระแสเงินสดที่กำลังพิจารณาโดยตรงและการระบุข้อสมมติในการวัดค่าที่ชัดเจนกว่าวิธีดั้งเดิม
- ก8 ในการคำนวณโดยวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์กิจการสามารถใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันมาประกอบเมื่อช่วงเวลาที่ได้รับกระแสเงินสดไม่แน่นอน ตัวอย่างเช่น กิจการอาจได้รับกระแสเงินสดจำนวน 1,000 ล้านบาท ในหนึ่งปี หรือในสองปี หรือในสามปี ด้วยความน่าจะเป็น 10% 60% และ 30% ตามลำดับ ตัวอย่างข้างล่างนี้แสดงวิธีการคำนวณมูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับในสถานการณ์ดังกล่าว (หน่วย: ล้านบาท)

มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด 1,000 ล้านบาท		
ในระยะเวลา 1 ปี ที่อัตราคิดลด 5%	952.38	
ความน่าจะเป็น	<u>10.00%</u>	95.24
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด 1,000 ล้านบาท		
ในระยะเวลา 2 ปี ที่อัตราคิดลด 5.25%	902.73	
ความน่าจะเป็น	<u>60.00%</u>	541.64
มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสด 1,000 ล้านบาท		
ในระยะเวลา 3 ปี ที่อัตราคิดลด 5.5%	851.61	
ความน่าจะเป็น	<u>30.00%</u>	<u>255.48</u>
มูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับ		<u><u>892.36</u></u>

ก9 มูลค่าปัจจุบันที่คาดว่าจะได้รับจำนวน 892.36 ล้านบาท แตกต่างจากผลที่ได้ถ้าคำนวณโดยวิธีดั้งเดิม โดยใช้ประมาณการที่ดีที่สุดจำนวน 902.73 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 60%) ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันตามวิธีดั้งเดิมที่ใช้ในตัวอย่างนี้ กิจกรรมจำเป็นต้องตัดสินใจเกี่ยวกับจังหวะเวลาที่จะเป็นไปได้ของกระแสเงินสดที่นำมาใช้ ซึ่งมีได้สะท้อนความเป็นไปได้ของจังหวะเวลาอื่น ทั้งนี้เนื่องจากอัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าปัจจุบันตามวิธีดั้งเดิมไม่สามารถสะท้อนความไม่แน่นอนของจังหวะเวลาได้

ก10 การนำความน่าจะเป็นมาใช้ เป็นองค์ประกอบที่สำคัญของวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ แม้มีผู้วิจารณ์วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ ว่าการกำหนดความน่าจะเป็นให้กับประมาณการ ซึ่งคำนวณขึ้นมาโดยใช้ดุลยพินิจของผู้คำนวณนั้นทำให้ข้อมูลเกิดความแม่นยำมากขึ้นจริงหรือไม่ แต่การประยุกต์วิธีการคำนวณแบบดั้งเดิมที่เหมาะสม (ตามที่กล่าวใน ก6) ก็ต้องการการประมาณการและดุลยพินิจของผู้คำนวณเช่นกัน แต่วิธีดั้งเดิมไม่มีการแสดงการคำนวณในเรื่องดังกล่าวให้ชัดเจนเหมือนวิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์

ก11 ประมาณการหลายประเภทที่จัดทำขึ้นในทางปฏิบัติในปัจจุบัน ได้รวมส่วนประกอบของกระแสเงินสดที่คาดการณ์แล้วอย่างไม่เป็นทางการ นอกจากนี้ บ่อยครั้งที่นักบัญชีจำเป็นต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยข้อมูลที่มีอยู่จำกัดเกี่ยวกับความน่าจะเป็นของกระแสเงินสดที่อาจเกิดขึ้น เช่น นักบัญชีอาจต้องเผชิญกับสถานการณ์ดังนี้

ก11.1 เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณขึ้นมีมูลค่าอยู่ระหว่าง 50 ล้านบาท และ 250 ล้านบาท ไม่มีจำนวนใดในช่วงดังกล่าวที่มีโอกาสเกิดขึ้นมากกว่าจำนวนอื่น แต่จากข้อมูลที่มีอยู่จำกัดดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์ จะเท่ากับ 150 ล้านบาท $[(50 + 250)/2]$

ก11.2 เมื่อจำนวนเงินที่ประมาณขึ้นมีมูลค่าอยู่ระหว่าง 50 ล้านบาท และ 250 ล้านบาท โดยที่จำนวนที่เป็นไปได้มากที่สุดคือ 100 ล้านบาท แต่ไม่สามารถกำหนดความน่าจะเป็นของแต่ละจำนวนได้ จากข้อมูลที่มีอยู่จำกัดดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดหวังจะเท่ากับ 133.33 ล้านบาท $[(50+100+250)/3]$

ก11.3 จำนวนที่ประมาณไว้ได้แก่ 50 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 10%) 250 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 30%) หรือ 100 ล้านบาท (ความน่าจะเป็น 60%) จากข้อมูลที่มีอยู่อย่างจำกัดดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์โดยประมาณคือ 140 ล้านบาท $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$

ในแต่ละกรณีประมาณการกระแสเงินสดที่คาดการณ์จะให้ค่าประมาณที่ดีกว่าการใช้จำนวนที่น้อยที่สุด จำนวนที่มากที่สุด หรือจำนวนที่มีความเป็นไปได้มากที่สุด เพียงจำนวนเดียว

ก12 กิจกรรมควรพิจารณาถึงต้นทุนที่ต้องเสียไป และประโยชน์ที่จะได้รับในการเลือกใช้วิธีกระแสเงินสดที่คาดการณ์ ในบางกรณีกิจการอาจสามารถเข้าถึงข้อมูลจำนวนมาก ซึ่งนำมาคำนวณกระแสเงินสดได้

หลายสถานการณ์ หรือในบางครั้งกิจการอาจสามารถจัดทำประมาณการทางการเงินที่ระบุความผันแปรของกระแสเงินสดได้เพียงคร่าว ๆ ยกเว้นจะยอมเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น กิจการควรพิจารณาความสมดุลระหว่างต้นทุนเพื่อให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติมมากกับการเพิ่มขึ้นของความน่าเชื่อถือในการวัดมูลค่า

ก13 มีผู้ให้ความเห็นว่า เทคนิคกระแสเงินสดที่คาดการณ์ไม่เหมาะสมหากจะนำไปใช้ในการวัดสินทรัพย์รายการเดียว หรือสินทรัพย์ที่ข้อมูลกระแสเงินสดที่เป็นไปได้มีอยู่จำกัด ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ที่มีกระแสเงินสดที่เป็นไปได้ 2 กรณี คือ กระแสเงินสดจำนวน 10 ล้านบาท ที่ความน่าจะเป็น 90% และ 1,000 ล้านบาท ที่ความน่าจะเป็น 10% ในกรณีดังกล่าว กระแสเงินสดที่คาดการณ์ที่คำนวณได้จะเท่ากับ 109 ล้านบาท ซึ่งผู้ให้ความเห็นวิจารณ์ว่ามูลค่าดังกล่าวไม่เป็นตัวแทนที่ดีของจำนวนกระแสเงินสดที่จะได้รับ

ก14 คำวิจารณ์ข้างต้นแสดงให้เห็นถึงความขัดแย้งด้านวัตถุประสงค์ในการวัดค่า หากวัตถุประสงค์ คือ การรวบรวมต้นทุนที่จะเกิดขึ้น กระแสเงินสดที่คาดการณ์อาจจะไม่เป็นตัวแทนที่เที่ยงธรรมของต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานฉบับนี้ให้ความสำคัญกับการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่น่าจะเป็น 10 ล้านบาท แม้ว่าจะเป็นกระแสเงินสดที่มีความเป็นไปได้สูงที่สุด ทั้งนี้เนื่องจากการวัดมูลค่า 10 ล้านบาทไม่ได้รวมความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดในการวัดค่าสินทรัพย์ แต่กลับถูกรายงานเสมือนกระแสเงินสดที่มีความชัดเจนแน่นอน ในกรณีทั่วไป ไม่มีกิจการใดที่จะขายสินทรัพย์ที่มีลักษณะดังกล่าวในราคา 10 ล้านบาท

อัตราคิดลด

ก15 ไม่ว่ากิจการจะใช้วิธีใดในการวัดมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ก็ตาม อัตราดอกเบี้ยที่ใช้ในการคิดลดกระแสเงินสดต้องไม่รวมความเสี่ยง ซึ่งได้ปรับในประมาณการกระแสเงินสดแล้ว เพื่อหลีกเลี่ยงการซ้ำซ้อนของผลกระทบของข้อสมมติบางประการ

ก16 หากกิจการไม่สามารถหาอัตราคิดลดเฉพาะของสินทรัพย์ในตลาดได้ กิจการสามารถใช้อัตราโดยประมาณแทนอัตราคิดลดดังกล่าวได้ โดยจะต้องประเมินสภาพตลาดในปัจจุบันเกี่ยวกับ

- (ก) มูลค่าของเงินตามเวลาสำหรับระยะเวลาจนสิ้นสุดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และ
- (ข) ปัจจัย (ข) (ง) และ (จ) ในย่อหน้า ก1 ของมาตรฐานฉบับนี้ โดยจะต้องระวังมิให้ปัจจัยดังกล่าวส่งผลให้ต้องปรับปรุงประมาณการกระแสเงินสด

ก17 ในการประมาณการ กิจการอาจเริ่มจากการพิจารณาอัตราต่างๆ ดังต่อไปนี้

- (ก) ต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของเงินทุนของกิจการ ซึ่งอาจกำหนดโดยใช้เทคนิค เช่น แบบจำลองการตีราคาสินทรัพย์ประเภททุน (The Capital Asset Pricing Model)
- (ข) อัตราดอกเบี้ยของการกู้ยืมส่วนเพิ่มของกิจการ
- (ค) อัตราดอกเบี้ยของการกู้ยืมอื่นๆ ในตลาด

- ก18 อย่างไรก็ตาม อัตราเหล่านี้จะต้องถูกปรับปรุง
- (ก) เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงแนวทางที่ตลาดใช้ในการประเมินความเสี่ยงเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่คาดการณ์ของสินทรัพย์นั้น
 - (ข) เพื่อแยกความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่คาดการณ์ของสินทรัพย์ หรือความเสี่ยงที่ได้อยู่ในกระแสเงินสดที่คาดการณ์แล้ว
- ทั้งนี้ ควรพิจารณาความเสี่ยงเฉพาะประเทศ ความเสี่ยงด้านอัตราแลกเปลี่ยน และความเสี่ยงด้านราคา ประกอบด้วย
- ก19 อัตราคิดลดต้องเป็นอิสระจากโครงสร้างเงินทุนของกิจการ และวิธีการที่กิจการจัดหาเงิน เพื่อใช้ในการซื้อสินทรัพย์ เนื่องจากกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ในอนาคตไม่ขึ้นอยู่กับวิธีการที่กิจการจัดหาเงินมาซื้อสินทรัพย์นั้น
- ก20 ย่อหน้าที่ 55 ของมาตรฐานฉบับนี้ กำหนดให้อัตราคิดลดที่ใช้เป็นอัตราก่อนภาษี ดังนั้น หากเกณฑ์ที่ใช้ในการประมาณการอัตราคิดลดเป็นอัตราหลังภาษีจะต้องปรับให้เป็นอัตราก่อนภาษี
- ก21 โดยปกติ กิจการจะใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับการประมาณการมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม กิจการควรใช้อัตราคิดลดหลายอัตราสำหรับช่วงเวลาที่แตกต่างกัน หากมูลค่าจากการใช้อ่อนไหวต่อการเปลี่ยนแปลงของความเสี่ยงในแต่ละช่วงเวลา หรือต่อโครงสร้างของอัตราดอกเบี้ย

ภาคผนวก ข

ภาคผนวกนี้ไม่เกี่ยวข้อง

ภาคผนวก ค

การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ภาคผนวกนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

- ค1 เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ผู้ซื้อวัดมูลค่าและรับรู้ค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ ด้วยจำนวนตามข้อ 1 ที่มากกว่าจำนวนตามข้อ 2 ดังต่อไปนี้

(1) ผลรวมของ:

- (ก) มูลค่าของสิ่งตอบแทนที่โอน ซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งโดยทั่วไปหมายถึงมูลค่าความยุติธรรม ณ วันที่ซื้อ

- (ข) มูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในกิจการผู้ถูกซื้อ ซึ่งวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - (ค) มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ ของส่วนได้เสียในทุนของกิจการที่ถูกซื้อที่ถือโดยผู้ซื้อก่อนวันที่ซื้อ ในกรณีของการรวมธุรกิจที่บรรลุผลเป็นขั้น ๆ
- (2) จำนวนสุทธิของสินทรัพย์และหนี้สิน ณ วันที่ซื้อ ที่สามารถระบุได้ที่ได้รับมา ถือว่าการวัดมูลค่าเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้)

การปันส่วนค่าความนิยม

- ค2 ย่อหน้าที่ 80 ของมาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้กิจการที่เป็นผู้ซื้อต้องปันส่วนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากการรวมธุรกิจ โดยไม่คำนึงว่าสินทรัพย์อื่นหรือหนี้สินอื่นของกิจการที่ถูกซื้อจะถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านั้นหรือไม่ แต่สามารถเป็นไปได้ที่ประโยชน์จากการรวมธุรกิจบางส่วนจะถูกปันส่วนไปให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ที่ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมไม่มีส่วนได้เสีย

การทดสอบการด้อยค่า

- ค3 การทดสอบการด้อยค่าต้องเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น
- ค4 หากกิจการวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิของบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ แทนการใช้มูลค่ายุติธรรม ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะรวมอยู่ในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เกี่ยวข้อง แต่ไม่ถูกรับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ดังนั้นกิจการต้องเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ถูกปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์โดยรวมค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยมูลค่าตามบัญชีที่ถูกปรับปรุงนี้จะนำไปเปรียบเทียบกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวในการพิจารณาว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นด้อยค่าหรือไม่

การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า

- ค5 ย่อหน้า 104 ของมาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นโดยไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เคยปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ก่อน จากนั้นผลขาดทุน

ที่เหลือจึงนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่อยู่ในหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น

ค6 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องถูกปันส่วนให้กับบริษัทแม่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย

ค7 หากบริษัทย่อยหรือบางส่วนของงานของบริษัทย่อย ซึ่งประกอบด้วยส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีขนาดใหญ่กว่า ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมต้องถูกปันส่วนไปยังส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดทั้งส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและส่วนที่มีใช้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องถูกปันส่วนไปยังส่วนต่าง ๆ ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามเกณฑ์ดังนี้

(ก) จำนวนที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า และ

(ข) จำนวนที่ไม่เกินการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ระบุได้ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยเทียบกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดส่วนนั้นก่อนเกิดการด้อยค่า การด้อยค่าจะถูกปันส่วนให้กับสินทรัพย์ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละส่วน ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการในส่วนนั้น

สำหรับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ให้กิจการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับบริษัทใหญ่ และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนจากบริษัทย่อย

ค8 หากกิจการไม่ได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นเนื่องจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมซึ่งยังไม่ได้รับรู้ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ (ดูภาคผนวก ค4) กิจการต้องไม่รับรู้การด้อยค่าดังกล่าวเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม ในกรณีดังกล่าว ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมที่สามารถปันส่วนไปยังบริษัทใหญ่เท่านั้นที่จะรับรู้เป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

ค9 ตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 7 แสดงถึงกรณีของการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยมรวมอยู่ ซึ่งบริษัทไม่ได้เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมด

ตัวอย่าง

ตัวอย่างนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้นและไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

ตัวอย่างในภาคผนวกนี้มีข้อสมมติว่ากิจการที่เกี่ยวข้องไม่มีรายการอื่นนอกจากรายการที่ระบุตามตัวอย่าง

ตัวอย่างที่ 1 การกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

วัตถุประสงค์ของตัวอย่างนี้ เพื่อ

1. ให้แนวทางในการกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในสถานการณ์ต่าง ๆ และ
2. เน้นถึงปัจจัยบางปัจจัยที่กิจการอาจใช้ในการพิจารณากำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีสินทรัพย์ที่พิจารณารวมอยู่

ตัวอย่าง ก) กลุ่มร้านขายปลีกที่มีเจ้าของเดียวกัน

ร้านลูกอยู่ในกลุ่มของร้านขายปลีกแม่ สินค้าทั้งหมดของร้านลูกซื้อผ่านแผนกจัดซื้อของร้านแม่ นโยบายเกี่ยวกับการตั้งราคา การตลาด การโฆษณาและบุคลากร กำหนดและตัดสินใจโดยร้านแม่ ยกเว้นการจ้างพนักงานเก็บเงินและพนักงานขายของ นอกจากนี้ร้านแม่เป็นเจ้าของร้านอื่น ๆ อีก 5 ร้านในละแวกอื่นในจังหวัดเดียวกับร้านลูก และเป็นเจ้าของร้านในจังหวัดอื่นอีก 20 ร้าน ร้านทุกร้านดำเนินการเหมือนกับร้านลูก ร้านแม่ซื้อร้านลูกและร้านค้าปลีกอื่น ๆ อีก 4 ร้านมาเมื่อ 5 ปีก่อน โดยมีการบันทึกค่าความนิยมจากการซื้อครั้งนั้น

การพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของร้านลูก

การวิเคราะห์

ในการกำหนดหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของร้านลูกควรพิจารณาเรื่องต่อไปนี้

1. รายงานภายในของฝ่ายบริหารที่จัดไว้เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงาน โดยพิจารณาแต่ละร้านแยกจากกัน
2. ธุรกิจดำเนินงานบนผลกำไรเป็นแต่ละร้านหรือบนผลกำไรรวมของทุกร้านในแต่ละจังหวัด

ร้านค้าทั้งหมดของร้านแม่ตั้งอยู่ในละแวกที่ต่างกันและอาจมีกลุ่มลูกค้าที่ต่างกัน ดังนั้น แม้ว่าร้านลูกจะดำเนินงานภายใต้การดูแลของร้านแม่ แต่กระแสเงินสดรับส่วนใหญ่ของร้านลูกไม่ขึ้นอยู่กับกระแสเงินสดรับของร้านอื่น ๆ ที่ร้านแม่เป็นเจ้าของ จึงน่าจะถือได้ว่าร้านลูก คือ หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

หากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของร้านลูกถือเป็นหน่วยที่เล็กที่สุดภายในร้านแม่ ซึ่งเป็นระดับที่ร้านแม่ใช้ในการประเมินค่าความนิยมในการบริหารงานภายใน ร้านแม่ต้องทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 90 แต่หากร้านแม่ไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชี

ของค่าความนิยมและไม่ได้ทำการประเมินค่าความนิยม ณ ระดับของร้านลูกในการบริหารงานภายใน ร้านแม่ ต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 88 ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ตัวอย่าง ข) โรงงานที่ดำเนินงานในชั้นการผลิตระหว่างทางของกระบวนการผลิต

วัตถุดิบที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูปของโรงงาน ก คือ ผลิตภัณฑ์ที่ซื้อจากโรงงาน ข ซึ่งอยู่ภายใต้กิจการเดียวกัน โรงงาน ข ขายผลิตภัณฑ์ให้กับโรงงาน ก ในราคาโอน ซึ่งเป็นราคาที่รวมกำไรทั้งหมดแล้ว โรงงาน ก ขายสินค้าสำเร็จรูปให้ลูกค้าภายนอกกิจการ 80% และโรงงาน ข ขายผลิตภัณฑ์ให้โรงงาน ก 60% ส่วนที่เหลือ 40% ขายให้กับลูกค้าภายนอกกิจการ

การพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงาน ก และโรงงาน ข

กรณีที่ 1 โรงงาน ข สามารถขายผลิตภัณฑ์ดังกล่าวได้ในตลาดซื้อขายคล่อง ซึ่งราคาโอนภายในสูงกว่าราคาตลาด

กรณีที่ 2 ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับผลิตภัณฑ์ที่โรงงาน ข ขายให้โรงงาน ก

การวิเคราะห์กรณีที่ 1

โรงงาน ข สามารถขายผลิตภัณฑ์ในตลาดซื้อขายคล่อง และกระแสเงินสดรับไม่ขึ้นอยู่กับกระแสเงินสดรับจากโรงงาน ก ดังนั้น จึงอาจถือได้ว่าโรงงาน ข คือ หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด แม้ว่าโรงงาน ก จะนำผลิตภัณฑ์บางส่วนไปใช้ (ดูย่อหน้าที่ 70)

ในขณะเดียวกัน โรงงาน ก ถือเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดด้วย เนื่องจากโรงงาน ก ขาย 80% ของสินค้าสำเร็จรูปให้กับลูกค้าภายนอกกิจการ ดังนั้น จึงพิจารณาได้ว่ากระแสเงินสดรับเป็นอิสระ

เนื่องจากราคาโอนภายในมิได้สะท้อนถึงราคาตลาดของผลิตภัณฑ์จากโรงงาน ข ดังนั้น ในการประเมินมูลค่าจากการใช้ของทั้งโรงงาน ข และโรงงาน ก กิจการต้องปรับปรุงประมาณและประมาณการทางการเงินเพื่อให้ได้ประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดสำหรับราคาสินค้าของโรงงาน ข ซึ่งกิจการนำมาใช้เป็นการภายใน (ดูย่อหน้าที่ 70)

การวิเคราะห์กรณีที่ 2

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของแต่ละโรงงานไม่น่าที่จะประเมินแยกโดยอิสระจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของอีกโรงงานได้ เนื่องจาก

(1) ผลิตภัณฑ์ส่วนใหญ่ของโรงงาน ข ถูกนำไปใช้ภายใน และไม่สามารถขายในตลาดซื้อขายคล่อง กระแสเงินสดรับของโรงงาน ข จึงขึ้นอยู่กับความต้องการผลิตภัณฑ์ของโรงงาน ก ดังนั้น กระแสเงินสดรับส่วนใหญ่ของโรงงาน ข จึงไม่สามารถแยกโดยอิสระจากกระแสเงินสดรับของโรงงาน ก ได้

(2) ทั้งสองโรงงานถูกบริหารงานร่วมกัน

จากเหตุผลดังกล่าว โรงงาน ข และโรงงาน ก รวมกัน น่าที่จะถือว่าเป็นกลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่เป็นอิสระ

ตัวอย่าง ค) บริษัทที่มีผลิตภัณฑ์ชนิดเดียว

บริษัท แม่ จำกัด ผลิตผลิตภัณฑ์เพียงชนิดเดียว และเป็นเจ้าของโรงงาน 1 2 และ 3 ซึ่งตั้งอยู่ต่างจังหวัด โรงงาน 1 ผลิตชิ้นส่วนซึ่งจะนำไปประกอบในโรงงาน 2 หรือ 3 ซึ่งโรงงาน 2 และโรงงาน 3 มิได้ใช้กำลังการผลิตร่วมอย่างเต็มที่ บริษัท แม่ จำกัด ขายผลิตภัณฑ์ที่ผลิตจากโรงงาน 2 หรือโรงงาน 3 ทั่วประเทศอย่างเสรี เช่น ผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 2 อาจขายในจังหวัดที่โรงงาน 3 ตั้งอยู่หากโรงงาน 2 สามารถจัดส่งได้รวดเร็วกว่า ดังนั้น ระดับการใช้กำลังการผลิตของโรงงาน 2 และ 3 ขึ้นอยู่กับส่วนแบ่งการขายระหว่างโรงงานทั้งสอง

การพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงาน 1 2 และ 3

กรณีที่ 1 เมื่อผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ

กรณีที่ 2 เมื่อผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ

การวิเคราะห์กรณีที่ 1 เมื่อผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ

โรงงาน 1 น่าที่จะถือว่าเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกต่างหาก เนื่องจากผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ (ดูตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 1 ข้อ ข กรณีที่ 1)

แม้ว่าผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 2 และ 3 จะมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ แต่กระแสเงินสดที่โรงงาน 2 และ 3 ได้รับขึ้นอยู่กับส่วนแบ่งการผลิตระหว่างโรงงานทั้งสอง กระแสเงินสดที่โรงงาน 2 และ 3 ได้รับจึงไม่สามารถที่จะแยกพิจารณาจากกันได้ ดังนั้น โรงงาน 2 และ 3 รวมกันน่าที่จะถือว่าเป็นกลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับซึ่งมีความเป็นอิสระ

ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของโรงงาน 1 และ 2 ร่วมกับ 3 บริษัท แม่ จำกัด ต้องปรับปรุงงบประมาณและประมาณการทางการเงิน เพื่อให้ได้ประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 (ดูย่อหน้าที่ 70)

การวิเคราะห์กรณีที่ 2 เมื่อผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของแต่ละโรงงานไม่น่าที่จะประเมินแยกจากกันได้ เนื่องจาก

(1) ผลิตภัณฑ์จากโรงงาน 1 ไม่มีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ ดังนั้น กระแสเงินสดที่โรงงาน 1 จะได้รับขึ้นอยู่กับการขายผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ซึ่งโรงงาน 2 และ 3 ผลิต

(2) แม้ว่าผลิตภัณฑ์ที่โรงงาน 2 และ 3 ผลิตจะมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับก็ตาม กระแสเงินสดที่โรงงาน 2 และ 3 จะได้รับขึ้นอยู่กับส่วนแบ่งการผลิตระหว่างโรงงานทั้งสอง ดังนั้น กระแสเงินสดที่ โรงงาน 2 และ 3 จะได้รับจึงไม่น่าที่จะแยกพิจารณาจากกันได้

จากเหตุผลดังกล่าว โรงงาน 1 2 และ 3 รวมกัน (หรือบริษัท แม่ จำกัด โดยรวม) ถือว่าเป็นกลุ่มที่เล็กที่สุดของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับซึ่งมีความเป็นอิสระ

ตัวอย่าง ง) ชื่อนิตยสาร

สำนักพิมพ์แห่งหนึ่งเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ชื่อของนิตยสาร 30 ชื่อ ซึ่งกิจการซื้อมา 10 ชื่อและตั้งขึ้นเอง 20 ชื่อ กิจการบันทึกจำนวนเงินที่จ่ายซื้อชื่อนิตยสารเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และบันทึกรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการตั้งชื่อนิตยสารและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการคงไว้ซึ่งลิขสิทธิ์เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด กิจการสามารถระบุกระแสเงินสดที่รับจากการขายตรงและค่าโฆษณาสำหรับนิตยสารแต่ละชื่อได้ การดำเนินงานของนิตยสารแต่ละชื่อแบ่งตามกลุ่มลูกค้า ระดับของรายได้ค่าโฆษณาของนิตยสารแต่ละชื่อนับอยู่กับกลุ่มลูกค้าของนิตยสารนั้น ๆ ฝ่ายบริหารมีนโยบายที่จะเลิกใช้ชื่อนิตยสารเก่าก่อนที่ชื่อนั้นจะหมดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจและเปลี่ยนแปลงโดยใช้ชื่อใหม่สำหรับกลุ่มลูกค้าเดิม

การพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของนิตยสารแต่ละชื่อ

การวิเคราะห์

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของนิตยสารแต่ละชื่อน่าที่จะประเมินแยกจากกันได้ แม้ว่าระดับของรายได้ค่าโฆษณาของนิตยสารแต่ละชื่อจะได้รับผลกระทบจากนิตยสารชื่ออื่น ๆ ที่อยู่ในกลุ่มลูกค้าเดียวกัน แต่กระแสเงินสดที่รับจากการขายตรงและค่าโฆษณาสามารถระบุได้สำหรับนิตยสารแต่ละชื่อ และแม้ว่านิตยสารต่างๆ จะจัดประเภทตามกลุ่มลูกค้า แต่การตัดสินใจที่จะเลิกใช้ชื่อนิตยสารจะพิจารณาแต่ละชื่อโดยแยกจากกัน

ดังนั้น นิตยสารแต่ละชื่อน่าจะถือว่าเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกจากกัน เนื่องจากสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งมีความเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากชื่อนิตยสารอื่น

ตัวอย่าง จ) อาคารที่กิจการใช้เองบางส่วนและให้เช่าบางส่วน

บริษัท แม่ จำกัด ซึ่งทำธุรกิจด้านการผลิต เป็นเจ้าของอาคารสำนักงานใหญ่ ซึ่งเดิมมีไว้ใช้เอง ต่อมาภายหลังได้มีการลดขนาดของกิจการลง บริษัท แม่ จำกัด จึงให้บุคคลภายนอกเช่าอาคารสำนักงานใหญ่ครึ่งหนึ่ง ซึ่งมีสัญญาให้เช่าเป็นเวลา 5 ปี

การพิจารณาหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของอาคาร

การวิเคราะห์

การใช้อาคารสำนักงานใหญ่มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อใช้สนับสนุนกิจกรรมการผลิตและถือว่าเป็นสินทรัพย์องค์การ ดังนั้น อาคารสำนักงานใหญ่ทั้งอาคารไม่สามารถที่จะก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับที่มีความเป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับจากกิจการโดยรวม จึงน่าจะถือว่าอาคารสำนักงานใหญ่เป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งก็คือบริษัท แม่ จำกัด โดยรวม

อาคารสำนักงานใหญ่ไม่ได้ถือไว้เพื่อการลงทุน ดังนั้น กิจการไม่ควรที่จะกำหนดมูลค่าจากการใช้ของอาคารนั้นโดยการประมาณค่าเช่าในตลาดในอนาคต

ตัวอย่างที่ 2 การคำนวณมูลค่าจากการใช้และการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

ณ วันที่ 31 ธ.ค.20x0 บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ซื้อบริษัท แม่ จำกัด ด้วยจำนวนเงิน 10 ล้านบาท บริษัท แม่ จำกัด มีโรงงานผลิตอยู่ใน 3 ประเทศ

ตารางที่ 1 ข้อมูล ณ วันที่ 31 ธ.ค. 20x0

	การปันส่วนราคาซื้อ	มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ที่สามารถระบุได้	(หน่วย : พันบาท) ค่าความนิยม ⁽¹⁾
กิจกรรมในประเทศที่ 1	3,000	2,000	1,000
กิจกรรมในประเทศที่ 2	2,000	1,500	500
กิจกรรมในประเทศที่ 3	5,000	3,500	1,500
รวม	<u>10,000</u>	<u>7,000</u>	<u>3,000</u>

⁽¹⁾ กิจกรรมในแต่ละประเทศถือว่าเป็นระดับที่เล็กที่สุดที่ฝ่ายบริหารใช้ในการประเมินค่าความนิยมเป็นการภายใน ค่าความนิยมคำนวณขึ้นจากผลต่างระหว่างราคาซื้อของกิจกรรมในแต่ละประเทศซึ่งระบุไว้ในสัญญาซื้อขาย และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ระบุได้

เนื่องจากค่าความนิยมถูกปันส่วนให้กับกิจกรรมของโรงงานแต่ละประเทศ บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ต้องทดสอบการด้อยค่าของแต่ละกิจกรรมอย่างน้อยปีละครั้ง หรือบ่อยครั้งกว่านั้น หากมีข้อบ่งชี้ว่ากิจกรรมดังกล่าวอาจเกิดการด้อยค่า (ดูย่อหน้าที่ 90)

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (มูลค่าที่สูงกว่าของมูลค่าจากการใช้และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนขาย) ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เนื่องจากมูลค่าจากการใช้ซึ่งกิจการคำนวณขึ้น ณ วันสิ้นปี 20x0 และ 20x1 มีมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยสูงกว่ามูลค่าตามบัญชี จึงถือได้ว่ากิจกรรมของโรงงานแต่ละประเทศและค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กิจกรรมดังกล่าวไม่เกิดการด้อยค่า

ณ ต้นปี พ.ศ. 20x2 รัฐบาลออกกฎหมายห้ามส่งออกสินค้าที่ผลิตจากโรงงานประเทศที่ 1 ทำให้บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด จะต้องลดกำลังการผลิตของโรงงานดังกล่าวลง 40% ในอนาคตอันใกล้

กฎหมายห้ามส่งออกที่มีนัยสำคัญ ซึ่งจะทำให้กำลังการผลิตลดลงดังกล่าวทำให้บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของการดำเนินงานของโรงงานประเทศที่ 1 ณ ต้นปี 20x2

บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด คิดค่าเสื่อมราคาด้วยวิธีเส้นตรงตลอดระยะเวลา 12 ปี สำหรับสินทรัพย์ที่ระบุ
ได้ของโรงงานในประเทศที่ 1 และคาดว่าไม่มีมูลค่าคงเหลือ

ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้สำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานประเทศที่ 1
บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้ (ดูตารางที่ 2)

- ก) จัดเตรียมข้อมูลประมาณการกระแสเงินสดที่ได้จากงบประมาณ หรือประมาณการทางการเงิน
ล่าสุดสำหรับระยะเวลา 5 ปีข้างหน้า (พ.ศ. 20x2 - 20x6) ซึ่งได้รับอนุมัติโดยฝ่ายบริหาร
- ข) ประมาณการกระแสเงินสดสำหรับระยะเวลาหลังจากนั้น (ปี พ.ศ. 20x7-20y2) โดยใช้อัตราการ
เติบโตที่ลดลง กิจการประมาณอัตราการเติบโตของปี พ.ศ. 20x7 ไว้ที่ ร้อยละ 3 ซึ่งอัตรานี้ต่ำ
กว่าอัตราการเติบโตระยะยาวโดยเฉลี่ยสำหรับตลาดที่รองรับสินค้าที่ผลิตโดยโรงงานที่ 1
- ค) เลือกอัตราคิดลด เท่ากับ 15% ซึ่งเป็นอัตราก่อนหักภาษีที่สะท้อนให้เห็นถึงการประเมิน
สถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าปัจจุบันของเงินและความเสี่ยง ซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของโรงงาน
ประเทศที่ 1

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่า

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1 เท่ากับ
1,360,000 บาท

บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด เปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่
ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1 (ดูตารางที่ 3)

เนื่องจากมูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนประมาณ 1,473,000 บาท บริษัท ผู้ลงทุน
จำกัดจึงรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 1,473,000 บาท ในกำไรหรือขาดทุนทันที โดยบริษัท ผู้ลงทุน
จำกัด ต้องลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของโรงงานในประเทศที่ 1 ให้
เหลือศูนย์ก่อนที่จะลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้อื่น ๆ ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดใน
โรงงานในประเทศที่ 1 นั้น (ดูย่อหน้าที่ 104)

ผลกระทบจากภาษีเงินได้คำนวณขึ้นและบันทึกแยกต่างหากตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง
ภาษีเงินได้ (ดูตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 3 ข้อ ก)

ตารางที่ 2 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1
เมื่อต้นปี 20x2

(หน่วย : พันบาท)

ปี (พ.ศ)	อัตราการ เติบโต ระยะยาว	กระแสเงินสดใน อนาคต	ตัวคูณเพื่อหามูลค่าปัจจุบัน ณ อัตราคิดลด 15 %	กระแสเงินสด ในอนาคตที่คิดลด
20x2 (n=1)		230 ⁽¹⁾	0.86957	200
20x3		253 ⁽¹⁾	0.75614	191
20x4		273 ⁽¹⁾	0.65752	180
20x5		290 ⁽¹⁾	0.57175	166
20x6		304 ⁽¹⁾	0.49718	151
20x7	3 %	313 ⁽²⁾	0.43233	135
20x8	- 2 %	307 ⁽²⁾	0.37594	115
20x9	- 6 %	289 ⁽²⁾	0.32690	94
20y0	- 15 %	245 ⁽²⁾	0.28426	70
20y1	- 25 %	184 ⁽²⁾	0.24719	45
20y2	- 67 %	61 ⁽²⁾	0.21494	13
มูลค่าจากการใช้				<u>1,360</u>

(1) จากการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหาร (หลังจากที่กำลังการผลิตลดลง 40%)

(2) จากการพยากรณ์โดยอ้างอิงกระแสเงินสดรับของปีก่อน โดยใช้อัตราการเติบโตที่ลดลง

(3) ตัวคูณเพื่อหามูลค่าปัจจุบันคำนวณมาจากสูตร $k = 1/(1+a)^n$ เมื่อ $a =$ อัตราคิดลด และ $n =$ จำนวนปีที่คิดลด

ตารางที่ 3 การคำนวณและการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของ
โรงงานในประเทศที่ 1 ณ วันที่ 1 มกราคม 20x2

ต้นปี 20x2	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ที่ ระบุได้	(หน่วย: พันบาท) รวม
ราคาทุน	1,000	2,000	3,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม (ปี พ.ศ. 20x1)	—	(167)	(167)
มูลค่าตามบัญชี	1,000	1,833	2,833
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	(1,000)	(473)	(1,473)
มูลค่าตามบัญชีหลังผลขาดทุนจากการด้อยค่า	0	1,360	1,360

ตัวอย่างที่ 3 ผลกระทบจากภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี

ตัวอย่าง ก) ผลกระทบจากภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีของการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

จากข้อมูลของบริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ในตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 2 มีข้อมูลเพิ่มเติม ดังนี้

ณ ต้นปี 20x2 ฐานภาษีของสินทรัพย์ที่ระบุได้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานใน
ประเทศที่ 1 เท่ากับ 900,000 บาท กิจการไม่สามารถนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าไปรวมเป็นค่าใช้จ่ายทาง
ภาษี อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับ 40%

การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1
ทำให้ผลแตกต่างชั่วคราวด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์เหล่านั้นลดลง หนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
ลดลงเช่นกัน

ต้นปี 20x2	สินทรัพย์ที่ระบุได้ก่อน ผลขาดทุนจากการ ด้อยค่า	ผลขาดทุนจาก การด้อยค่า	(หน่วย : พันบาท) สินทรัพย์ที่ระบุได้ หลังหักผลขาดทุน จากการด้อยค่า
มูลค่าตามบัญชี (ตัวอย่างประกอบการ อธิบายที่ 2)	1,833	(473)	1,360
ฐานภาษี	900	—	900
ผลแตกต่างชั่วคราวทางภาษี	933	(473)	460
หนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ที่อัตราภาษี 40%	373	(189)	184

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ จะไม่มีการรับรู้ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับค่าความนิยมเมื่อเริ่มแรก ดังนั้น ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมจึงไม่ทำให้เกิดรายการปรับปรุงเกี่ยวกับภาษีเงินได้รอตัดบัญชี

ตัวอย่าง ข) การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี

บริษัท เก่ง จำกัด มีสินทรัพย์ที่ระบุได้ ซึ่งมีมูลค่าตามบัญชี 1,000,000 บาท และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน 650,000 บาท ฐานภาษีของสินทรัพย์เท่ากับ 800,000 บาทและอัตราภาษีเท่ากับ 30% กิจการไม่สามารถนำผลขาดทุนจากการด้อยค่าไปรวมเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษี ผลกระทบของผลขาดทุนจากการด้อยค่าแสดงได้ดังนี้

	(หน่วย: พันบาท)		
	ก่อนการด้อยค่า	ผลกระทบของการด้อยค่า	หลังการด้อยค่า
มูลค่าตามบัญชี	1,000	(350)	650
ฐานภาษี	800	-	800
ผลแตกต่างชั่วคราวทางภาษี	200	(350)	(150)
หนี้สิน(สินทรัพย์)ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีที่อัตราภาษี 30%	60	(105)	(45)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กำหนดให้กิจการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีไม่เกินจำนวนที่มีความเป็นไปได้ว่ากิจการจะมีกำไรสุทธิทางภาษีซึ่งกิจการสามารถนำผลแตกต่างชั่วคราวนี้ไปใช้ประโยชน์ทางภาษีได้

ตัวอย่างที่ 4 การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

จากตัวอย่างที่ 2 มีข้อมูลเพิ่มเติมดังนี้ ในตัวอย่างนี้ไม่ได้คำนึงถึงผลกระทบทางภาษี

ในปี พ.ศ. 20x3 รัฐบาลดังกล่าวยังคงบริหารราชการแผ่นดินอยู่ในประเทศที่ 1 ปรากฏว่าผลกระทบจากกฎหมายห้ามส่งออกไม่ได้เลยร้ายเท่าที่ฝ่ายบริหารคาดการณ์ไว้ตั้งแต่แรกเริ่ม ทำให้ฝ่ายบริหารประมาณว่าการผลิตจะเพิ่มขึ้น 30% การเปลี่ยนแปลงที่น่าพอใจเช่นนี้ทำให้บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด จำเป็นต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์สุทธิของโรงงานที่ 1 ใหม่ (ดูย่อหน้าที่ 110 ถึง 111) โดยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1 ยังคงเป็นการดำเนินงานของโรงงานในประเทศที่ 1

การคำนวณที่คล้ายคลึงกับตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 2 แสดงให้เห็นว่า มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของการดำเนินงานของโรงงานในประเทศที่ 1 ในปัจจุบัน คือ 1,910,000 บาท

การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด เปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีสุทธิของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานในประเทศที่ 1 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 การคำนวณมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของโรงงานที่ 1 สิ้นปี 20x3

	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ที่ ระบุได้	(หน่วย : พันบาท) รวม
	-----	-----	-----
ต้นปี 20x2 (ตัวอย่างที่ 2)			
ราคาทุน	1,000	2,000	3,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	-	(167)	(167)
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>(1,000)</u>	<u>(473)</u>	<u>(1,473)</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>0</u>	<u>1,360</u>	<u>1,360</u>
สิ้นปี 20x3			
ค่าเสื่อมราคาสะสมที่เพิ่มขึ้น (2 ปี) ⁽¹⁾	-	(247)	(247)
มูลค่าตามบัญชี	<u>0</u>	<u>1,113</u>	1,113
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน			<u>1,910</u>
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนที่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี			<u>797</u>

⁽¹⁾ หลังจากที่บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด รับรู้รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า ต้นปี 20x2 บริษัท ผู้ลงทุน จำกัดปรับปรุงค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ที่ระบุได้ของโรงงานในประเทศที่ 1 จาก 166,700 บาทต่อปี ไปเป็น 123,600 บาทต่อปี ซึ่งคำนวณจากมูลค่าตามบัญชีที่ได้รับการปรับปรุง และอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ (11 ปี)

บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ต้องกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าซึ่งรับรู้ในปี 20x2 ตามย่อหน้าที่ 114 เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงที่น่าพอใจเกี่ยวกับประมาณการที่ใช้กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์สุทธิของโรงงานในประเทศที่ 1 ภายหลังจากที่บริษัทได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าแล้ว

ตามย่อหน้าที่ 122 และ 123 บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด เพิ่มมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้ของโรงงานในประเทศที่ 1 จำนวน 387,000 บาท (ดูตารางที่ 3) ซึ่งไม่เกินจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (1,910,000 บาท) กับราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ (1,500,000 บาท) (ดูตารางที่ 2) กิจการรับรู้การเพิ่มขึ้นดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุนทันที

ตามย่อหน้าที่ 124 บริษัท ผู้ลงทุน จำกัด ไม่กลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม

ตารางที่ 2 การกำหนดราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ที่ระบุได้ ของโรงงานในประเทศที่ 1 ณ วันสิ้นปี 20x3

	(หน่วย : พันบาท) สินทรัพย์ที่ระบุได้
ณ วันสิ้นปี 20x3	-----
ราคาทุน	2,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม (166.7 x 3 ปี)	(500)
ราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม	<u>1,500</u>
มูลค่าตามบัญชี (ตารางที่ 1)	<u>1,113</u>
ผลต่าง	<u>387</u>

ตารางที่ 3 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ของโรงงานในประเทศที่ 1 ณ วันสิ้นปี 20x3

	(หน่วย : พันบาท)		
	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ ที่ระบุได้	รวม
	-----	-----	-----
ราคาทุน	1,000	2,000	3,000
ค่าตัดจำหน่ายสะสม	-	(414)	(414)
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม	<u>(1,000)</u>	<u>(473)</u>	<u>(1,473)</u>
มูลค่าตามบัญชี	<u>-</u>	<u>1,113</u>	<u>1,113</u>
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>0</u>	<u>387</u>	<u>387</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>0</u>	<u>1,500</u>	<u>1,500</u>

ตัวอย่างที่ 5 การปฏิบัติสำหรับการปรับโครงสร้างในอนาคต

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

ณ วันสิ้นปี 20x0 บริษัท ก จำกัด ทดสอบการด้อยค่าของโรงงาน ซึ่งเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด สินทรัพย์ของโรงงานแสดงด้วยราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม ซึ่งโรงงานมีมูลค่าตามบัญชีเป็นจำนวน 3,000,000 บาท และมีอายุการให้ประโยชน์คงเหลือ 10 ปี

กิจการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของโรงงาน (ได้แก่ จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าการใช้และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) โดยคำนวณจากมูลค่าจากการใช้ ซึ่งคำนวณด้วยอัตราคิดลดก่อนหักภาษีที่ 14%)

ฝ่ายบริหารอนุมัติงบประมาณที่มีข้อมูลดังต่อไปนี้

(1) ณ วันสิ้นปี 20x3 จะมีการปรับโครงสร้างโรงงาน ซึ่งใช้เงินจำนวนประมาณ 100,000 บาท เนื่องจากบริษัท ก จำกัด ยังมิได้ตกลงผูกพันที่จะปรับโครงสร้าง จึงยังไม่มี การรับรู้ประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการปรับโครงสร้างในอนาคต

(2) กิจการจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจากการปรับโครงสร้างนี้ ในรูปของกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่ลดลง

ณ วันสิ้นปี 20x2 บริษัท ก จำกัด มีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้าง ซึ่งได้ประมาณค่าใช้จ่ายไว้เป็นจำนวน 100,000 บาท และบริษัทได้ตั้งประมาณการหนี้สินตามจำนวนดังกล่าว ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของโรงงานที่สะท้อนอยู่ในงบประมาณล่าสุดที่อนุมัติโดยฝ่ายบริหารปรากฏดังรายการที่แสดงไว้ในตารางที่ 3) และอัตราคิดลดในปัจจุบันนั้นเป็นอัตราเดิม ณ เหมือนกับที่เคยประมาณไว้ ณ วันสิ้นปี 20x0

ณ วันสิ้นปี 20x3 รายจ่ายในการปรับโครงสร้างที่เกิดขึ้นและมีการจ่ายจริงมีจำนวน 100,000 บาท หนึ่งประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของโรงงานที่สะท้อนอยู่ในงบประมาณล่าสุดที่อนุมัติโดยฝ่ายบริหาร และอัตราคิดลดในปัจจุบันนั้นเป็นอัตราเดิม เหมือนกับที่ได้เคยประมาณการไว้ ณ วันสิ้นปี 20x2

ตารางที่ 1 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของโรงงาน ณ วันสิ้นปี 20x0

(หน่วย: พันบาท)

ปี พ.ศ	กระแสเงินสดในอนาคต	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต (อัตราคิดลด 14%)
20x1	300	263
20x2	280	215
20x3	420 ⁽¹⁾	283
20x4	520 ⁽²⁾	308

20x5	350 ⁽²⁾	182
20x6	420 ⁽²⁾	191
20x7	480 ⁽²⁾	192
20x8	480 ⁽²⁾	168
20x9	460 ⁽²⁾	141
20x10	400 ⁽²⁾	108
มูลค่าจากการใช้		<u>2,051</u>

- (1) ไม่รวมต้นทุนการปรับโครงสร้างที่ประมาณไว้ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร
(2) ไม่รวมผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการปรับโครงสร้างในอนาคตที่ประมาณไว้ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร

เนื่องจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของโรงงาน (มูลค่าจากการใช้) ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี ดังนั้น บริษัท ก จำกัด ต้องบันทึกผลขาดทุนจากการด้อยค่าของโรงงาน

ตารางที่ 2 การคำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่า ณ วันสิ้นปี 20x0

	(หน่วย : พันบาท)
	โรงงาน

มูลค่าตามบัญชีก่อนผลขาดทุนจากการด้อยค่า	3,000
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 1)	2,051
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>(949)</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังผลขาดทุนจากการด้อยค่า	2,051

ณ วันสิ้นปี 20x1

ไม่มีเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นซึ่งกำหนดให้กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนใหม่ ดังนั้นกิจการจึงไม่จำเป็นต้องคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ณ วันสิ้นปี 20x2

กิจการมีข้อผูกมัดที่จะปรับโครงสร้าง ดังนั้น ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของโรงงาน กิจการจึงนำประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการปรับโครงสร้างมาพิจารณาในการประมาณการกระแสเงินสดซึ่งส่งผลให้กระแสเงินสดในอนาคตที่ประมาณไว้ซึ่งใช้ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ ณ วันสิ้นปี 20x0 เพิ่มขึ้น ดังนั้น ณ วันสิ้นปี 20x2 กิจการจึงคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของโรงงานใหม่ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 110 และ 111

ตารางที่ 3 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของโรงงาน ณ วันสิ้นปี 20x2

ปี พ.ศ.	กระแสเงินสดในอนาคต	(หน่วย : พันบาท)	
		มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต	(อัตราคิดลด 14%)
20x3	420 ⁽¹⁾		368
20x4	570 ⁽²⁾		439
20x5	380 ⁽²⁾		256
20x6	450 ⁽²⁾		266
20x7	510 ⁽²⁾		265
20x8	510 ⁽²⁾		232
25x9	480 ⁽²⁾		192
20x10	410 ⁽²⁾		144
มูลค่าจากการใช้			<u>2,162</u>

(1) ไม่รวมรายจ่ายในการปรับโครงสร้างที่ประมาณไว้ เนื่องจากได้มีการรับรู้หนี้สินไว้แล้ว

(2) รวมประมาณการผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการปรับโครงสร้าง ซึ่งรวมอยู่ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของโรงงาน (มูลค่าจากการใช้) สูงกว่ามูลค่าตามบัญชี (ดูตารางที่ 4) ดังนั้น บริษัท ก จำกัด ต้องกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า ซึ่งได้บันทึกไว้ ณ วันสิ้นปี 20x0

ตารางที่ 4 การคำนวณการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า ณ วันสิ้นปี 20x2

(หน่วย: พันบาท)	
โรงงาน	
มูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นปี 20x0 (ตารางที่ 2)	2,051
ณ วันสิ้นปี 20x2	
ค่าเสื่อมราคาสะสม (สำหรับปี 20x1 และ 20x2 ดูตารางที่ 5)	(410)
มูลค่าตามบัญชีก่อนการกลับรายการ	<u>1,641</u>
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 3)	<u>2,162</u>
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>521</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังการกลับรายการ	<u>2,162</u>
มูลค่าตามบัญชีราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม (ตารางที่ 5)	2,400 ⁽¹⁾

(1) การกลับรายการมิได้ทำให้มูลค่าตามบัญชีของโรงงาน (2,162,000 บาท) สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็นหากคำนวณจากราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม (2,400,000 บาท) ดังนั้น กิจการสามารถรับรู้การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้ทั้งจำนวน

ณ วันสิ้นปี 20x3

รายการจ่ายค่าปรับโครงสร้างทำให้เกิดกระแสเงินสดจ่าย จำนวน 100,000 บาท แม้ว่าจะเกิดกระแสเงินสดจ่าย แต่ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ ณ วันสิ้นปี 20x2 ไม่มีการเปลี่ยนแปลง ดังนั้นจึงไม่มีการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของโรงงาน ณ วันสิ้นปี 20x3

ตารางที่ 5 สรุปมูลค่าตามบัญชีของโรงงาน

ณ วันสิ้นปี	ราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม	มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	ค่าเสื่อมราคาที่ปรับปรุง	ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	มูลค่าตามบัญชีหลังการด้อยค่า
25x5	3,000	2,051	0	(949)	2,051
25x6	2,700	*	(205)	0	1,846
25x7	2,400	2,162	(205)	521	2,162
25x8	2,100	*	(270)	0	1,892

* ไม่จำเป็นต้องคำนวณเนื่องจากไม่มีข้อบ่งชี้ว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลง

ตัวอย่างที่ 6 การปฏิบัติเกี่ยวกับรายจ่ายฝ่ายทุนที่จะเกิดขึ้น

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

ณ วันสิ้นปี 20x0 บริษัท ข จำกัด ทดสอบการด้อยค่าของเครื่องจักรเครื่องหนึ่ง ซึ่งเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด กิจการแสดงเครื่องจักรดังกล่าวไว้ด้วยราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม และมีมูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 150 ล้านบาท อายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่เท่ากับ 10 ปี

กิจการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักร (ได้แก่ จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) โดยคำนวณจากมูลค่าจากการใช้ ซึ่งคำนวณด้วยอัตราคิดลดก่อนหักภาษี 14%

ฝ่ายบริหารอนุมัติงบประมาณดังนี้

- (1) ค่าใช้จ่ายที่จำเป็นโดยประมาณเพื่อรักษาระดับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของเครื่องจักรที่คาดว่าจะเกิดขึ้น จากเครื่องจักร ณ สภาพปัจจุบัน
- (2) ในปี 20x4 กิจการจะมีรายจ่ายฝ่ายทุนจำนวน 25,000,000 บาท เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของเครื่องจักรในการเพิ่มกำลังผลิต

ณ วันสิ้นปี 20x4 ได้เกิดรายจ่ายฝ่ายทุนดังกล่าว ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตของเครื่องจักรที่สะท้อนอยู่ในงบประมาณล่าสุดที่ได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหารแสดงไว้ในตารางที่ 3 อัตราคิดลดในปัจจุบันเท่ากับที่ได้ประมาณไว้ ณ วันสิ้นปี 20x0

ณ วันสิ้นปี 20x0

ตารางที่ 1 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักร ณ วันสิ้นปี 20x0

ปี	กระแสเงินสดในอนาคต	(หน่วย: พันบาท)	
		มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต	(อัตราคิดลด 14%)
20x1	22,165 ⁽¹⁾	19,443	
20x2	21,450 ⁽¹⁾	16,505	
20x3	20,550 ^{(1), (2)}	13,871	
20x4	24,725 ^{(1), (3)}	14,639	
20x5	25,325 ^{(1), (3)}	13,153	
20x6	24,825 ^{(1), (3)}	11,310	
20x7	24,123 ^{(1), (3)}	9,640	
20x8	25,533 ^{(1), (3)}	8,951	
20x9	24,234 ^{(1), (3)}	7,452	
20x10	22,850 ^{(1), (3)}	6,164	
มูลค่าจากการใช้		<u>121,128</u>	

- (1) รวมประมาณการค่าใช้จ่ายที่จำเป็นในการรักษาระดับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากเครื่องจักร ณ สภาพปัจจุบัน
 (2) ไม่รวมประมาณการรายจ่ายฝ่ายทุน ซึ่งรวมอยู่ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร
 (3) ไม่รวมผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการปรับปรุงเครื่องจักร ซึ่งรวมอยู่ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (มูลค่าจากการใช้) ต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักร ทำให้บริษัท ข จำกัด รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักร

ตารางที่ 2 การคำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่า ณ วันสิ้นปี 20x0

	(หน่วย: พันบาท)
มูลค่าตามบัญชีก่อนผลขาดทุนจากการด้อยค่า	150,000
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 1)	<u>121,128</u>
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>(28,872)</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>121,128</u>

ปี 20x1 - 20x3

ไม่มีข้อบ่งชี้ที่ทำให้บริษัทต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักรใหม่ บริษัทจึงไม่จำเป็นต้องคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

ณ วันสิ้นปี 20x4

ได้มีรายจ่ายเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพของเครื่องจักรเกิดขึ้น ดังนั้น ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักร กิจการจะนำผลประโยชน์ในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการปรับปรุงเครื่องจักรมาพิจารณาในการประมาณการกระแสเงินสด ซึ่งส่งผลให้ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าจากการใช้ ณ วันสิ้นปี 20x0 เพิ่มขึ้น ด้วยเหตุนี้ กิจการจึงคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักร ณ วันสิ้นปี 20x4 ใหม่ ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 110 และ 111

ตารางที่ 3 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักร ณ วันสิ้นงวด 20x4

(หน่วย: พันบาท)

ปี	กระแสเงินสดในอนาคต ⁽¹⁾	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต อัตราคิดลดร้อยละ 14
25x5	30,321	26,597
25x6	32,750	25,200
25x7	31,721	21,411
25x8	31,950	18,917
25x9	33,100	17,191
25x10	27,999	<u>12,756</u>
มูลค่าจากการใช้		<u>122,072</u>

⁽¹⁾ รวมประมาณการผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการซ่อมเครื่องจักรซึ่งรวมอยู่ในงบประมาณของฝ่ายบริหาร

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องจักร (มูลค่าจากการใช้) สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีและราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสมของเครื่องจักร (ดูตารางที่ 4) ดังนั้น บริษัท ช จำกัด จึงกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของเครื่องจักรที่เคยรับรู้ ณ วันสิ้นปี 20x0 ทำให้ยอดคงเหลือในบัญชีเครื่องจักรแสดงไว้ด้วยราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสมของเครื่องจักร

ตารางที่ 4 การคำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ต้องกลับรายการ ณ วันสิ้นงวด 20x4

	(หน่วย : พันบาท)
	เครื่องจักร
มูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นปี 20x0 (ตารางที่ 2)	121,128
ณ วันสิ้นปี 20x4	
ค่าเสื่อมราคาสะสม (ปี 20x1-20x4 ดูตารางที่ 5)	(48,452)
รายจ่ายฝ่ายทุนเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพเครื่องจักร	25,000
มูลค่าตามบัญชีก่อนการกลับรายการ	<u>97,676</u>
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 3)	<u>122,072</u>
การกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	
<u>17,324</u>	
มูลค่าตามบัญชีหลังการกลับรายการ	<u>115,000</u>
มูลค่าตามบัญชีที่คำนวณจากราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม (ตารางที่ 5)	115,000 ⁽¹⁾

(1) มูลค่าจากการใช้ของเครื่องจักรสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็นซึ่งคำนวณจากราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม ทำให้กิจการบันทึกการกลับรายการได้จำกัดเพียงจำนวนเท่าที่จะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักรสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่คำนวณจากราคาทุนเดิมหักค่าเสื่อมราคาสะสม

ตารางที่ 5 สรุปมูลค่าตามบัญชีของเครื่องจักร

	(หน่วย : พันบาท)				
ปี	ราคาทุนเดิม หักค่าเสื่อม ราคาสะสม	มูลค่าที่คาด ว่าจะได้รับคืน	ค่าเสื่อมราคา ที่ปรับปรุงแล้ว	ผลขาดทุนจาก การด้อยค่า	มูลค่าตาม บัญชีหลังการ ด้อยค่า
20x0	150,000	121,128	0	(28,872)	121,128
20x1	135,000	*	(12,113)	0	109,015
20x2	120,000	*	(12,113)	0	96,902
20x3	105,000	*	(12,113)	0	84,789
20x4	90,000		(12,113)		
รายจ่ายฝ่ายทุน	<u>25,000</u>		=		
	<u>115,000</u>	122,072	<u>(12,133)</u>	17,324	115,000
20x5	95,833	*	(19,167)	0	95,833

* ไม่จำเป็นต้องคำนวณเนื่องจากไม่มีข้อบ่งชี้ว่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลง

ตัวอย่างที่ 7 การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ตัวอย่างนี้ไม่ได้คำนึงถึงผลกระทบทางภาษี

ตัวอย่าง ก) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่วัดมูลค่าเริ่มแรกตามสัดส่วนของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ
ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

ที่มา

ในวันที่ 1 มกราคม 20x3 บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งส่วนได้เสียของความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย จำนวน 80% เป็นจำนวนเงิน 2,100,000 บาท ณ วันดังกล่าว บริษัทย่อยมีสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ ซึ่งมีราคายุติธรรม 1,500,000 บาท บริษัทใหญ่เลือกวัดมูลค่าส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมตามสัดส่วนของส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของบริษัทย่อยจำนวน 300,000 บาท (20% ของ 1,500,000 บาท) ค่าความนิยมจำนวน 900,000 บาท คำนวณจากผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่โอนให้เนื่องจากการรวมธุรกิจและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (2,100,000 บาท + 300,000 บาท) กับสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ (1,500,000 บาท)

สินทรัพย์ของบริษัทย่อยทั้งหมด เป็นกลุ่มของสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์ หรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น ดังนั้น จึงถือว่าบริษัทย่อยเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ด้วยเหตุที่ว่ากิจการคาดว่าหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยอื่นของบริษัทใหญ่จะได้รับประโยชน์จากผลผลิตที่เกิดจากการรวมธุรกิจ ดังนั้นจึงมีการปันส่วนค่าความนิยมจำนวน 500,000 บาท ที่เกี่ยวข้องกับผลผลิตดังกล่าวไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดภายในกิจการของบริษัทใหญ่และเนื่องจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ประกอบขึ้นเป็นบริษัทย่อยนั้นได้รวมเอาค่าความนิยมไว้เป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีด้วย ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการทดสอบการด้อยค่าทุกปี หรือมีความถี่มากกว่านั้น หากมีข้อบ่งชี้ว่าอาจเกิดการด้อยค่า (ดูย่อหน้าที่ 90 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552))

ณ วันสิ้นปี 20x3 บริษัทใหญ่กำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของบริษัทย่อยได้เท่ากับ 1,000,000 บาท และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยซึ่งไม่รวมค่าความนิยมเท่ากับ 1,350,000 บาท

การทดสอบการด้อยค่าของบริษัทย่อย(หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด)

ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจในการควบคุมรวมอยู่ในมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของบริษัทย่อยเป็นจำนวน 1,000,000 บาท แต่กิจการมิได้รับรู้รายการดังกล่าวในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามย่อหน้า ค4 ของภาคผนวก ค ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการต้องเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อยเพื่อให้รวม

ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจในการควบคุมด้วย ก่อนที่จะนำไปเปรียบเทียบกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจำนวน 1,000,000 บาท ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ 80% ในบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ มีค่าเท่ากับ 400,000 บาท หลังการปันส่วนไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยอื่นภายในบริษัทใหญ่จำนวน 500,000 บาท ดังนั้นค่าความนิยมที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม 20% ในบริษัทย่อย ณ วันที่ซื้อ จึงมีค่าเท่ากับ 100,000 บาท

ตารางที่ 1 การทดสอบการด้อยค่าของบริษัทย่อย ณ วันสิ้นปี 20x3

(หน่วย : พันบาท)			
ณ วันสิ้นปี 20x3	ค่าความนิยมของ บริษัทย่อย	สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้	รวม
มูลค่าตามบัญชี	400	1,350	1,750
ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ยังไม่รับรู้	<u>100</u>	-	<u>100</u>
มูลค่าตามบัญชีที่ปรับปรุงแล้ว	<u>500</u>	<u>1,350</u>	1,850
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน			<u>1,000</u>
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า			<u>850</u>

การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามย่อหน้าที่ 104 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) บริษัทใหญ่ต้องปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 850,000 บาท ให้กับสินทรัพย์ในหน่วยโดยนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมเป็นอันดับแรก

ดังนั้น กิจการจึงปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 500,000 บาท จากทั้งหมดจำนวน 850,000 บาท ให้กับค่าความนิยม เพื่อให้เป็นไปตามย่อหน้า ๑๖ ของภาคผนวก ค ของ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หากบริษัทย่อยซึ่งถูกกิจการอื่นควบคุมอยู่บางส่วนนั้นเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ให้กิจการปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมไปยังส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยเกณฑ์เดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุน ในตัวอย่างนี้ กิจการปันส่วนกำไรหรือขาดทุนตามเกณฑ์ที่สัมพันธ์กับส่วนได้เสียของเจ้าของ เนื่องจากกิจการรับรู้ค่าความนิยมเพียงไม่เกินขอบเขตของส่วนได้เสียของเจ้าของของบริษัทใหญ่คือ 80% ของบริษัทย่อย บริษัทใหญ่จึงรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมเพียง 80% หรือ 400,000 บาท

กิจการจะรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เหลืออยู่จำนวน 350,000 บาท โดยนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ระบุได้ของบริษัทย่อย

ตารางที่ 2 การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของบริษัทย่อย ณ วันสิ้นปี 20x3

(หน่วย : พันบาท)

ณ วันสิ้นปี 20x3	ค่าความนิยม	สินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้	รวม
มูลค่าตามบัญชี	400	1,350	1,750
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>(400)</u>	<u>(350)</u>	<u>(750)</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>=</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>

ตัวอย่าง ข) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่วัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมและบริษัทย่อยที่เกี่ยวข้องเป็นหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เป็นอิสระ

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งส่วนได้เสียของความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย 80% เป็นจำนวนเงิน 2,100,000 บาท ในวันที่ 1 มกราคม 20x3 ณ วันดังกล่าวบริษัทย่อยมีสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิซึ่งมีมูลค่ายุติธรรมจำนวน 1,500,000 บาท บริษัทใหญ่เลือกที่จะวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมด้วยมูลค่ายุติธรรม เท่ากับจำนวน 350,000 บาท ค่าความนิยมจำนวน 950,000 บาท คือผลต่างระหว่างจำนวนรวมของสิ่งตอบแทนที่จ่ายชำระทั้งหมดและจำนวนของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (2,100,000 บาท + 350,000 บาท) และของสินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ (1,500,000 บาท)

สินทรัพย์ของบริษัทย่อยทั้งหมดเป็นกลุ่มของสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่สามารถก่อให้เกิดเงินสดรับ ซึ่งมีความเป็นอิสระอย่างมากจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่น ดังนั้นจึงถือว่าบริษัทย่อยเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เนื่องจากหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นของบริษัทใหญ่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากการรวมธุรกิจ ค่าความนิยมซึ่งเกิดจากการรวมธุรกิจจำนวน 500,000 บาท ได้ถูกปันส่วนไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นของบริษัทใหญ่ และเนื่องจากมูลค่าตามบัญชีของบริษัทย่อยดังกล่าวได้รวมค่าความนิยมไว้ด้วย จึงจำเป็นต้องทดสอบการด้อยค่าทุกปี และทดสอบการด้อยค่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าจะเกิดการด้อยค่า (ดูย่อหน้าที่ 90)

การทดสอบการด้อยค่าของบริษัทย่อย(หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด)

ณ วันสิ้นปี 20X3 บริษัทใหญ่ระบุว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด (บริษัทย่อย) เท่ากับ 1,650,000 บาท มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อยที่ไม่รวมค่าความนิยมเท่ากับ 1,350,000 บาท

ตารางที่ 1 การทดสอบการด้อยค่าของบริษัทย่อย ณ วันสิ้นปี 20X3

(หน่วย : พันบาท)

ณ วันสิ้นปี 20X3	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ	รวม
	บาท	บาท	บาท
มูลค่าตามบัญชี	450	1,350	1,800
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน			1,650
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า			150

การปันส่วนรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามย่อหน้าที่ 104 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 150,000 บาท จะถูกปันส่วนไปยังสินทรัพย์ในหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าว โดยนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมก่อน

ดังนั้น รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าทั้งหมดจำนวน 150,000 บาทสำหรับหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวจะถูกปันส่วนให้กับค่าความนิยม ตามย่อหน้าที่ ๑๖ ของภาคผนวก ค ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ถ้าบริษัทย่อยที่เป็นหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดและเป็นบริษัทย่อยที่ถูกกิจการอื่นควบคุมบางส่วน รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมจะถูกปันส่วนให้กับส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้เกณฑ์การปันส่วนเดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุน

ตัวอย่าง ค) ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่วัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรมและบริษัทย่อยที่เกี่ยวข้องเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

สมมติว่ากรณีของการรวมธุรกิจตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าแรกของตัวอย่างประกอบการอธิบายที่ 7 ข้อ ข นั้น สินทรัพย์ของบริษัทย่อยจะสามารถก่อให้เกิดกระแสของเงินสดไหลเข้าสู่กิจการร่วมกับสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์อื่นของบริษัทใหญ่ ดังนั้นแทนที่บริษัทย่อยจะเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดสำหรับวัตถุประสงค์ในการทดสอบการด้อยค่า บริษัทย่อยจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใหญ่ขึ้น (“หน่วยสินทรัพย์ ฮ”) ส่วนหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่นของบริษัทใหญ่ก็คาดว่าจะได้รับประโยชน์ผลผลิตที่เกิดจากการรวมธุรกิจด้วยเช่นกัน ดังนั้นกิจการจะปันส่วนค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องกับผลผลิตจากการรวมธุรกิจจำนวน 500,000 บาทไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดอื่น ๆ ค่าความนิยมของ หน่วยสินทรัพย์ ฮ ที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจก่อนหน้านี้มีจำนวนเท่ากับ 800,000 บาท

เนื่องจากหน่วยสินทรัพย์ ฮ ได้รวมค่าความนิยมไว้ในมูลค่าตามบัญชีของกิจการ ทั้งจากบริษัทย่อย และจากการรวมธุรกิจก่อนหน้านี้ ซึ่งหน่วยสินทรัพย์ ฮ จำเป็นต้องมีการทดสอบการด้อยค่าทุกปี หรือมีความถี่มากกว่านั้นเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าจะเกิดการด้อยค่า (ดูย่อหน้าที่ 90 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552))

ทดสอบการด้อยค่าของบริษัทย่อย

ณ วันสิ้นปี 20X3 บริษัทใหญ่ระบุมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ ฮ เท่ากับ 3,300,000 บาท มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของ หน่วยสินทรัพย์ ฮ ที่ไม่รวมค่าความนิยมเท่ากับ 2,250,000 บาท

ตารางที่ 3 การทดสอบการด้อยค่าของ หน่วยสินทรัพย์ ฮ ณ วันสิ้นปี 20X3

(หน่วย : พันบาท)

ณ วันสิ้นปี 20X3	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ที่ระบุได้สุทธิ	รวม
มูลค่าตามบัญชี	1,250	2,250	3,500
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน			3,300
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า			200

การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ตามย่อหน้าที่ 104 ของ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการจะปันส่วนรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 200,000 บาท จะถูกปันส่วนไปยังสินทรัพย์ในหน่วยสินทรัพย์นั้น ๆ โดยนำไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมก่อน ดังนั้นรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าทั้งหมดจำนวน 200,000 บาท ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ ฮ จะถูกปันส่วนให้ค่าความนิยมเต็มจำนวน จากย่อหน้าที่ ๑๗ ของภาคผนวก ค ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ หากบริษัทย่อยที่ถูกกิจการอื่นควบคุมเป็นบางส่วนเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใหญ่กว่า กิจการจะปันส่วนรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าไปยังส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของหน่วยสินทรัพย์ ฮ ก่อนแล้วจึงปันส่วนให้กับส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและไม่มีอำนาจควบคุมของบริษัทย่อยที่ถูกกิจการอื่นควบคุมเป็นบางส่วน

บริษัทใหญ่ปันส่วนรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าไปยังส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามเกณฑ์มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกี่ยวข้องของหน่วยสินทรัพย์นั้นก่อนเกิดการด้อยค่า ในตัวอย่างนี้บริษัทย่อยจะได้รับปันส่วนการด้อยค่าในอัตราร้อยละ 36 (450/1,250) จากนั้นกิจการจะปันส่วนผลขาดทุน

จากการด้อยค่าให้กับส่วนได้เสียที่มีอำนาจควบคุมและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมโดยใช้เกณฑ์เดียวกันกับการปันส่วนกำไรหรือขาดทุน

ตัวอย่างที่ 8 การปันส่วนสินทรัพย์องค์กร

ผลกระทบจากภาษีไม่ได้นำมารวมในการพิจารณาในตัวอย่างนี้

บริษัทใหญ่มีหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 3 หน่วย คือ 1 2 และ 3 มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวมีได้รวมค่าความนิยม เนื่องจากมีสถานการณ์บังคับชี้ให้เห็นว่ามีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีที่มีผลกระทบในทางลบต่อบริษัท ดังนั้นบริษัทใหญ่จึงทดสอบการด้อยค่าของแต่ละหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ณ วันสิ้นปี 20X0 มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3 มีค่าเท่ากับ 100,000 บาท 150,000 บาท และ 200,000 บาทตามลำดับ

การดำเนินงานของบริษัทจะได้รับการดูแลโดยสำนักงานใหญ่โดยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ของสำนักงานใหญ่เท่ากับ 200,000 บาท ประกอบด้วยอาคารสำนักงานใหญ่ 150,000 บาท และศูนย์วิจัย 50,000 บาท มูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยเป็นเครื่องบ่งชี้ที่สมเหตุสมผลถึงสัดส่วนของอาคารสำนักงานใหญ่ที่ใช้สำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย กิจการไม่สามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของศูนย์วิจัยตามเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลไปยังหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยได้

หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 มีอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณคงเหลือ 10 ปี ส่วนหน่วยสินทรัพย์ที่ 2 และ 3 รวมถึงสินทรัพย์ของสำนักงานใหญ่มีอายุการให้ประโยชน์คงเหลือ 20 ปี กิจการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ของสำนักงานใหญ่ตามวิธีเส้นตรง

กิจการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ได้แก่ จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้และมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) โดยอิงมูลค่าจากการใช้ ซึ่งคำนวณด้วยอัตราคิดลดก่อนหักภาษีที่ 15%

การระบุสินทรัพย์องค์กร

ในขั้นแรกบริษัทใหญ่ต้องระบุสินทรัพย์องค์กรทุกรายการที่เกี่ยวข้องกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยเพื่อให้เป็นไปตามตามย่อหน้าที่ 102 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ สินทรัพย์องค์กรในที่นี้คือ อาคารสำนักงานใหญ่และศูนย์วิจัย

จากนั้น บริษัทใหญ่ต้องพิจารณาถึงวิธีการที่จะดำเนินการกับสินทรัพย์องค์กร ดังนี้

- (1) กิจการสามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่ไปให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่กำลังพิจารณา ได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอ
- (2) กิจการไม่สามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของศูนย์วิจัยไปให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่กำลังพิจารณา ได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่าเสมอ

การปันส่วนสินทรัพย์องค์กร

กิจการปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่ให้กับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วย แต่ต้องใช้เกณฑ์การปันส่วนแบบถ่วงน้ำหนักเนื่องจากอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยที่ 1 คือ 10 ปี หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยที่ 2 และ 3 มีอายุการให้ประโยชน์คงเหลือ 20 ปี

ตารางที่ 1 วิธีการคำนวณในการปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่โดยการถ่วงน้ำหนัก

(หน่วย : พันบาท)

	หน่วยสินทรัพย์			
สิ้นปี 20X0	1	2	3	รวม
มูลค่าตามบัญชี	100	150	200	450
อายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่	10 ปี	20 ปี	20 ปี	
ปัจจัยถ่วงน้ำหนักตามอายุการให้ประโยชน์	1	2	2	
มูลค่าตามบัญชีหลังถ่วงน้ำหนัก	100	300	400	800
สัดส่วนที่ใช้ปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่	12%	38%	50%	100%
	(100/800)	(300/800)	(400/800)	
มูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่ที่ปันส่วน (ตามสัดส่วนข้างต้น)	<u>19</u>	<u>56</u>	<u>75</u>	<u>150</u>
มูลค่าตามบัญชีหลังการปันส่วนอาคารสำนักงานใหญ่	<u>119</u>	<u>206</u>	<u>275</u>	<u>600</u>

การกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนและการคำนวณผลขาดทุนจากการด้อยค่า

ย่อหน้าที่ 102 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้กิจการต้องทำการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดกับมูลค่าตามบัญชีของหน่วยสินทรัพย์ซึ่งได้รวมมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่ที่ได้ปันส่วนมาเป็นอันดับแรกได้รับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าแล้ว จากนั้นย่อหน้าที่ 102 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ได้กำหนดให้เปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนโดยรวมของบริษัทใหญ่ (ซึ่งเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่เล็กที่สุดที่รวมศูนย์วิจัย) กับมูลค่าตามบัญชีของบริษัทใหญ่ ซึ่งรวมทั้งมูลค่าตามบัญชีของอาคารสำนักงานใหญ่และศูนย์วิจัย

ตารางที่ 2 การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ 1, 2, 3, และบริษัทใหญ่ ณ วันสิ้นปี 20X0

(หน่วย: พันบาท)

	1		2		3		บริษัทใหญ่	
	กระแสเงินสดใน อนาคต	คิดลดที่ อัตรา 15%	กระแสเงินสดใน อนาคต	คิดลดที่ อัตรา 15%	กระแสเงินสดใน อนาคต	คิดลดที่ อัตรา 15%	กระแสเงินสดใน อนาคต	คิดลดที่ อัตรา 15%
1	18	16	9	8	10	9	39	34
2	31	23	16	12	20	15	72	54
3	37	24	24	16	34	22	105	69
4	42	24	29	17	44	25	128	73
5	47	24	32	16	51	25	143	71
6	52	22	33	14	56	24	155	67
7	55	21	34	13	60	22	162	61
8	55	18	35	11	63	21	166	54
9	53	15	35	10	65	18	167	48
10	48	<u>12</u>	35	9	66	16	169	42
11			36	8	66	14	132	28
12			35	7	66	12	131	25
13			35	6	66	11	131	21
14			33	5	65	9	128	18
15			30	4	62	8	122	15
16			26	3	60	6	115	12
17			22	2	57	5	108	10
18			18	1	51	4	97	8
19			14	1	43	3	85	6
20			10	<u>1</u>	35	<u>2</u>	71	<u>4</u>
มูลค่าจากการใช้		<u>199</u>		<u>164</u>		<u>271</u>		<u>720</u> ⁽¹⁾

(1) สมมติว่าศูนย์วิจัยก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เพิ่มขึ้นในอนาคตสำหรับบริษัทโดยรวม ดังนั้น ผลรวมของมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยจึงต่ำกว่ามูลค่าจากการใช้ของกิจการโดยรวม กระแสเงินสดที่เพิ่มขึ้นไม่ได้มาจากอาคารสำนักงานใหญ่

ตารางที่ 3 การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3

ณ วันสิ้นปี 20X0	(หน่วย: พันบาท)		
	หน่วยสินทรัพย์		
	1	2	3
มูลค่าตามบัญชีหลังการปันส่วนอาคารสำนักงานใหญ่ (ตารางที่ 1)	119	206	275
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 2)	<u>199</u>	<u>164</u>	<u>271</u>
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า	<u>0</u>	<u>(42)</u>	<u>(4)</u>

ขั้นต่อไปคือ การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าให้กับของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแต่ละหน่วยและอาคารสำนักงานใหญ่

ตารางที่ 4 การปันส่วนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดของหน่วยที่ 2 และ ที่ 3

(หน่วย : พันบาท)

	หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	
	2	3
ให้อาคารสำนักงานใหญ่	<u>(12)</u>	<u>(1)</u>
ให้สินทรัพย์ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	<u>(30)</u>	<u>(3)</u>
	<u>(42)</u>	<u>(4)</u>

เนื่องจากบริษัทใหญ่ไม่สามารถปันส่วนศูนย์วิจัยได้อย่างสมเหตุสมผลและสม่ำเสมอให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3 บริษัทใหญ่จึงเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุดซึ่งสามารถปันส่วนมูลค่าตามบัญชีของศูนย์วิจัยสามารถไปให้ได้ (กล่าวคือ บริษัทใหญ่โดยรวม)

ตารางที่ 5 การทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่เล็กที่สุดซึ่งสามารถเป็นส่วนมูลค่าตามบัญชีของศูนย์วิจัยไปได้ (บริษัทใหญ่โดยรวม)

(หน่วย: พันบาท)

	หน่วยสินทรัพย์			อาคาร สำนักงาน ใหญ่	ศูนย์ วิจัย	บริษัท ใหญ่
	1	2	3			
ณ วันสิ้นปี 20X0	-----	-----	-----	-----	-----	-----
มูลค่าตามบัญชี	100	150	200	150	50	650
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า ซึ่งได้มาจากการทดสอบในขั้นแรก	=	(30)	(3)	(13)	—	(46)
มูลค่าตามบัญชีหลังการทดสอบ การด้อยค่าในขั้นแรก	<u>100</u>	<u>120</u>	<u>197</u>	<u>137</u>	<u>50</u>	<u>604</u>
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตารางที่ 2)						<u>720</u>
ผลขาดทุนจากการด้อยค่า สำหรับหน่วยสินทรัพย์ ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ใหญ่ขึ้น						<u>0</u>

จากการทดสอบ ไม่มีผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ต้องบันทึกเพิ่มจากการทดสอบการด้อยค่าของ บริษัทใหญ่โดยรวม บริษัทต้องบันทึกเพียงผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 46,000 บาท จากการทดสอบ การด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3 ในขั้นแรกเท่านั้น

ตัวอย่างที่ 9 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่

ตัวอย่างนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงตัวอย่างวิธีการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 134 และ 135 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

บริษัทใหญ่ซึ่งดำเนินกิจการด้านการผลิตระดับนานาชาติ ซึ่งใช้การแบ่งส่วนงานตามสภาพภูมิศาสตร์ ในการรายงานข้อมูลตามส่วนงาน โดยแยกส่วนงานออกเป็น ยุโรป อเมริกาเหนือ และเอเชีย ในการทดสอบ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) หน้า 86/92

การด้อยค่า บริษัทใหญ่ได้ปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 3 หน่วย และอีก 1 กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งได้แก่ หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ในยุโรป หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ในอเมริกาเหนือ และกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก ในเอเชีย หน่วยสินทรัพย์แต่ละหน่วยและกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวถือเป็นหน่วยที่เล็กที่สุดที่ฝ่ายบริหารของบริษัทใหญ่ใช้ในการประเมินค่าความนิยมในการบริหารงานภายใน

บริษัทใหญ่ซื้อหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ซึ่งเป็นดำเนินการด้านการผลิตในส่วนของอเมริกาเหนือ ในเดือนธันวาคม 20X2 หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 มีลักษณะการดำเนินงานไม่เหมือนกับส่วนงานอื่นในอเมริกาเหนือของบริษัทใหญ่ กล่าวคือ หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 มีกำไรขั้นต้นและอัตราการเติบโตที่สูง และมีความได้เปรียบจากการที่มีสิทธิบัตรคุ้มครองผลิตภัณฑ์หลักเป็นเวลา 10 ปี ซึ่งหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 เพิ่งจะได้รับอนุญาตตามสิทธิบัตรดังกล่าวก่อนที่บริษัทใหญ่ จะเข้าซื้อหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ได้ไม่นาน ในการบันทึกการซื้อหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 บริษัทใหญ่ รับรู้ค่าความนิยมจำนวน 3,000,000 บาทและรับรู้ซื้อทางการค้า จำนวน 1,000,000 บาท ฝ่ายบริหารของบริษัทใหญ่ มีความเห็นว่าซื้อทางการค้าดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน นอกเหนือจากค่าความนิยมและซื้อทางการค้า บริษัทใหญ่ ไม่มีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน

มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 3 และ กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก เป็นดังนี้

(หน่วย : พันบาท)

	ค่าความนิยม	สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน
หน่วยสินทรัพย์ที่ 1	350	
หน่วยสินทรัพย์ที่ 2	450	
หน่วยสินทรัพย์ที่ 3	3,000	1,000
กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก	<u>1,200</u>	
รวม	<u>5,000</u>	<u>1,000</u>

ในระหว่างปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธ.ค. 20X3 บริษัทใหญ่ ไม่พบว่ามิชอบซึ่งว่าการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีค่าความนิยม หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนรวมอยู่ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (มูลค่าที่สูงกว่าระหว่างมูลค่าจากการใช้กับมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย) ของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์เหล่านี้ คำนวณจากมูลค่าจากการใช้ บริษัทใหญ่ พบว่าการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนนี้จะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของข้อสมมติตั้งต่อไปนี้มากที่สุด

หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2	หน่วยสินทรัพย์ที่ 3	กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก
กำไรขั้นต้นในระหว่างงวด งบประมาณ (4 ปี)	อัตราดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาลของ สหรัฐอเมริกาที่มีอายุ 5 ปี ใน(ระหว่างงวดงบประมาณ 5 ปี)	กำไรขั้นต้นในระหว่างงวด (งบประมาณ 5 ปี)
ราคาวัตถุดิบที่สูงขึ้นในภาวะเงิน เฟ้อในระหว่างงวดที่จัดทำ งบประมาณ	ราคาวัตถุดิบที่สูงขึ้นในภาวะเงิน เฟ้อในระหว่างงวดงบประมาณ	อัตราแลกเปลี่ยนของเงินเยน ญี่ปุ่นและดอลลาร์สหรัฐอเมริกา ในระหว่างงวดงบประมาณ
ส่วนแบ่งตลาดในระหว่างงวด งบประมาณ	ส่วนแบ่งตลาดในระหว่างงวด งบประมาณ	ส่วนแบ่งตลาดในระหว่างงวด งบประมาณ
อัตราการเจริญเติบโตที่ใช้ในการ พยากรณ์กระแสเงินสดนอกงวด งบประมาณ	อัตราการเจริญเติบโตที่ใช้ในการ พยากรณ์กระแสเงินสดนอกงวด งบประมาณ	อัตราการเจริญเติบโตที่ใช้ในการ พยากรณ์กระแสเงินสดนอกงวด งบประมาณ

บริษัทใหญ่ งบประมาณกำไรขั้นต้นในระหว่างงวดงบประมาณของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3 และกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก จากกำไรขั้นต้นเฉลี่ยจากงวดก่อนที่จะเริ่มงวดงบประมาณ และปรับเพิ่มขึ้น 5% ต่อปี สำหรับการคาดการณ์ว่าหน่วยสินทรัพย์จะมีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ผลิตสินค้าที่มีความเกี่ยวเนื่องกันและควบคุมการดำเนินงานโดยบริษัทใหญ่ เพื่อให้ได้ระดับกำไรที่เท่ากัน

บริษัทใหญ่ ได้ประมาณส่วนแบ่งตลาดในระหว่างงวดงบประมาณจากส่วนแบ่งตลาดเฉลี่ยก่อนที่จะเริ่มงวดงบประมาณ และปรับส่วนแบ่งตลาดในแต่ละปีด้วยอัตราการขยายหรือหดตัวที่คาดว่าจะเกิดขึ้น โดยบริษัทใหญ่ คาดการณ์ว่า

- (ก) ส่วนแบ่งตลาดของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 จะแตกต่างกัน แต่จะมีอัตราการเติบโตในระหว่างงวดงบประมาณเท่า ๆ กัน คือ 3% ต่อปี ซึ่งเป็นผลมาจากการพัฒนาคุณภาพของผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่อง
- (ข) ส่วนแบ่งตลาดของหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 จะเพิ่มขึ้นในระหว่างงวดงบประมาณในอัตรา 6% ต่อปี ซึ่งเป็นผลมาจากการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการโฆษณา และผลประโยชน์จากการมีสิทธิบัตรคุ้มครองผลิตภัณฑ์หลักเป็นเวลา 10 ปี
- (ค) ส่วนแบ่งตลาดของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก จะไม่เปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดงบประมาณ ซึ่งเป็นผลมาจากการพัฒนาคุณภาพของผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่อง และการคาดการณ์ว่าจะมีคู่แข่งเพิ่มขึ้นในเวลาเดียวกัน

หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ซึ่งวัดมูลค่าจากผู้จำหน่ายรายเดียวกันในแถบยุโรป ในขณะที่หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ซึ่งวัดมูลค่าจากผู้จำหน่ายหลายรายในแถบอเมริกาเหนือ และราคาวัตถุดิบที่เพิ่มขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อในช่วงงวดงบประมาณที่บริษัทแม่ประมาณขึ้นนั้นมีความสอดคล้องกับการพยากรณ์ดัชนีราคาผู้บริโภคซึ่งจัดทำโดยหน่วยงานภาครัฐในประเทศแถบยุโรป และอเมริกาเหนือที่หน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวตั้งอยู่

บริษัทใหญ่ ประมาณว่า ในระหว่างงวดงบประมาณ อัตราดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาลที่มีอายุ 5 ปี ของสหรัฐอเมริกาจะยังคงเป็นเช่นเดียวกับช่วงเริ่มต้นงวดงบประมาณ และอัตราแลกเปลี่ยนของเงินเยนญี่ปุ่นและเงินดอลลาร์สหรัฐอเมริกาสอดคล้องกับอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าโดยเฉลี่ยของตลาดตลอดงวดงบประมาณ

บริษัทใหญ่ ใช้วิธีการเติบโตคงที่ในการประมาณการกระแสเงินสดที่เกินกว่างวดงบประมาณสำหรับหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ 3 และกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก อัตราการเติบโตที่บริษัทใหญ่ ประมาณขึ้นนั้นสอดคล้องกับอัตราการเติบโตด้วยเฉลี่ยระยะยาวของตลาดที่หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 2 และ กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก ดำเนินธุรกิจอยู่ ในขณะที่อัตราการเติบโตของหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ที่บริษัทใหญ่ ประมาณขึ้นสูงกว่าอัตราการเติบโตด้วยเฉลี่ยระยะยาวของตลาดที่หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ดำเนินธุรกิจอยู่ ซึ่งฝ่ายบริหารของบริษัทใหญ่ เห็นว่าเป็นอัตราที่สมเหตุผลทั้งนี้เพราะผลิตภัณฑ์หลักของหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ได้รับการคุ้มครองจากสิทธิบัตรเป็นระยะเวลา 10 ปี

บริษัทใหญ่ ได้เปิดเผยรายการดังต่อไปนี้ร่วมกับข้อมูลอื่น ๆ ในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 20X3

การทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน

บริษัท ปันส่วนค่าความนิยมให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 3 หน่วย (2 หน่วยในยุโรป ได้แก่ หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 และ 1 หน่วยในอเมริกาเหนือ ได้แก่ หน่วยสินทรัพย์ที่ 3) และกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด 1 กลุ่มในเอเชีย เพื่อทดสอบการด้อยค่า มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 และกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก มีนัยสำคัญต่อมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมโดยรวมของบริษัท แต่มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ไม่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับค่าความนิยมโดยรวม อย่างไรก็ตาม มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 คำนวณขึ้นโดยใช้ข้อสมมติที่สำคัญบางประการร่วมกัน โดยที่จำนวนมูลค่าตามบัญชีรวมของค่าความนิยมที่ปันส่วนให้กับหน่วยสินทรัพย์ทั้งสองหน่วยดังกล่าวมีจำนวนเงินที่มีนัยสำคัญต่อค่าความนิยมโดยรวม

กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก กำหนดขึ้นจากมูลค่าจากการใช้ ซึ่งคำนวณโดยใช้ประมาณการทางการเงินที่อ้างอิงจากงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารของบริษัท และใช้อัตราคิดลดเท่ากับ 8.4% กระแสเงินสดที่อยู่นอกระยะเวลาในงบประมาณ ซึ่งครอบคลุมระยะเวลา 5 ปี ประมาณการ

โดยใช้อัตราการเติบโตอย่างคงที่ที่ 6.3% ซึ่งเป็นอัตราที่ไม่สูงกว่าอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวในตลาดที่กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ตั้งอยู่ ฝ่ายบริหารเชื่อว่า การเปลี่ยนแปลงอย่างสมเหตุสมผลในข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะไม่ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

หน่วยสินทรัพย์ที่ 3

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 กำหนดขึ้นจากมูลค่าจากการใช้ ซึ่งคำนวณโดยใช้ประมาณการทางการเงินที่อ้างอิงจากงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารของบริษัท และใช้อัตราคิดลดเท่ากับ 9.2% กระแสเงินสดที่อยู่นอกระยะเวลาในงบประมาณซึ่งครอบคลุมระยะเวลา 5 ปีประมาณการโดยใช้อัตราการเติบโต 12% ต่อปี ซึ่งสูงกว่าอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวของตลาดที่หน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ตั้งอยู่ซึ่งเท่ากับ 4% อย่างไรก็ตาม ฝ่ายบริหารเชื่อว่า อัตราการเติบโตที่ใช้สมเหตุสมผลเนื่องจากหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ได้รับประโยชน์จากการที่ผลิตภัณฑ์หลักได้รับการคุ้มครองจากสิทธิบัตรเป็นเวลา 10 ปี ตั้งแต่เดือนธันวาคม 20X2 นอกจากนี้ ฝ่ายบริหารยังเชื่อว่าการเปลี่ยนแปลงอย่างสมเหตุสมผลที่เป็นไปได้ในข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะไม่ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 กำหนดขึ้นจากมูลค่าจากการใช้ หน่วยสินทรัพย์ทั้งสองมีผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องกัน และมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์กำหนดขึ้นโดยใช้อัตราการเติบโตที่คล้ายกันบางประการร่วมกัน การคำนวณมูลค่าจากการใช้ของหน่วยสินทรัพย์ทั้งสองใช้ประมาณการที่อ้างอิงจากงบประมาณซึ่งครอบคลุมระยะเวลา 4 ปี และได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหารแล้ว อัตราคิดลดที่ใช้เท่ากับ 7.9% กระแสเงินสดที่เกินกว่าช่วงงบประมาณประมาณการโดยใช้อัตราการเติบโตอย่างคงที่ที่ 5% ซึ่งไม่เกินอัตราการเติบโตเฉลี่ยระยะยาวของตลาดที่หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ดำเนินธุรกิจอยู่ กระแสเงินสดที่กำหนดไว้ในระหว่างงวดงบประมาณของหน่วยสินทรัพย์ทั้งสองประมาณขึ้นโดยใช้อัตรากำไรขั้นต้นเดียวกัน และข้อสมมติเกี่ยวกับราคาของวัตถุดิบในภาวะเงินเฟ้อเช่นเดียวกัน ฝ่ายบริหารเชื่อว่าการเปลี่ยนแปลงที่อย่างสมเหตุสมผลที่เป็นไปได้ในข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจะไม่ทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนรวมของหน่วยสินทรัพย์ทั้งสองลดต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

	กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก	หน่วยสินทรัพย์ที่ 3	หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 โดยรวม
มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม	120,000 บาท	3,000,000 บาท	800,000 บาท
มูลค่าตามบัญชีของชื่อทางการค้าซึ่งมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน	-	1,000,000 บาท	-

	กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก	หน่วยสินทรัพย์ที่ 3	หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 โดยรวม
ข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้ ⁽¹⁾			
<ul style="list-style-type: none"> • ข้อสมมติที่สำคัญ • เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดค่าให้กับข้อสมมติที่สำคัญ 	<ul style="list-style-type: none"> • อัตรากำไรขั้นต้นในงวดงบประมาณ • กำไรขั้นต้นเฉลี่ยของงวดก่อนช่วงงบประมาณปรับปรุงเพิ่มเติมด้วยการปรับปรุงประสิทธิภาพในการดำเนินงานที่คาดไว้ • มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติสะท้อนประสบการณ์ในอดีตเว้นแต่การปรับปรุงประสิทธิภาพในการดำเนินงาน โดยฝ่ายบริหารเชื่อว่าการเพิ่มประสิทธิภาพในอัตรา 5% มีความสมเหตุสมผลแล้ว 	<ul style="list-style-type: none"> • อัตราดอกเบี้ยพันธบัตรรัฐบาลที่มีอายุ 5 ปี ของสหรัฐอเมริกาในงวดงบประมาณ • ผลตอบแทนของพันธบัตรรัฐบาลที่มีอายุ 5 ปี ของสหรัฐอเมริกา ณ ปีเริ่มต้นของงวดงบประมาณ • มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติที่สำคัญมีความสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก 	<ul style="list-style-type: none"> • อัตรากำไรขั้นต้นในงวดงบประมาณ • กำไรขั้นต้นเฉลี่ยของงวดก่อนช่วงงบประมาณปรับปรุงเพิ่มเติมตามการปรับปรุงประสิทธิภาพในการดำเนินงานที่คาดไว้ • มูลค่าที่กำหนดขึ้นสำหรับข้อสมมติสะท้อนประสบการณ์ในอดีตเว้นแต่การปรับปรุงประสิทธิภาพในการดำเนินงาน โดยฝ่ายบริหารเชื่อว่าการเพิ่มประสิทธิภาพในอัตรา 5% ต่อปีมีความสมเหตุสมผลแล้ว
<ul style="list-style-type: none"> • ข้อสมมติที่สำคัญ • เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดค่าให้กับข้อสมมติที่สำคัญ 	<ul style="list-style-type: none"> • อัตราแลกเปลี่ยนของเงินเยนญี่ปุ่นและดอลลาร์สหรัฐอเมริกาในระหว่างงวดงบประมาณ • อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าของตลาดโดยเฉลี่ยตลอดช่วงปีงบประมาณ 	<ul style="list-style-type: none"> • ราคาวัตถุดิบในภาวะเงินเฟ้อ • การประมาณการดัชนีราคาผู้บริโภคในระหว่างงวดงบประมาณของประเทศในกลุ่มอเมริกาเหนือซึ่งเป็นแหล่งวัตถุดิบของหน่วยสินทรัพย์ 	<ul style="list-style-type: none"> • ราคาวัตถุดิบในภาวะเงินเฟ้อ • การประมาณการดัชนีราคาผู้บริโภคในระหว่างงวดงบประมาณของประเทศในกลุ่มยุโรปซึ่งเป็นแหล่งวัตถุดิบของหน่วยสินทรัพย์

	กลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ ก	หน่วยสินทรัพย์ที่ 3	หน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 โดยรวม
<ul style="list-style-type: none"> • ข้อสมมติที่สำคัญ • เกณฑ์ที่ใช้ในการกำหนดค่าให้กับข้อสมมติที่สำคัญ 	<ul style="list-style-type: none"> • มูลค่าที่ระบุในข้อสมมติที่สำคัญมีความสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก • ส่วนแบ่งตลาดโดยประมาณ • ส่วนแบ่งตลาดเฉลี่ยก่อนที่จะเริ่มปีงบประมาณ • มูลค่าที่ระบุในข้อสมมติที่สำคัญเป็นผลสะท้อนประสบการณ์ในอดีตและไม่มีการเปลี่ยนแปลงของส่วนแบ่งตลาดเนื่องจากการพัฒนาคุณภาพของผลิตภัณฑ์อย่างต่อเนื่อง และมีการคาดการณ์ว่าจะมีคู่แข่งเพิ่มขึ้นในเวลาเดียวกัน 	<ul style="list-style-type: none"> • มูลค่าที่ระบุในข้อสมมติที่สำคัญมีความสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก • ส่วนแบ่งตลาดโดยประมาณ • ส่วนแบ่งตลาดเฉลี่ยก่อนที่จะเริ่มปีงบประมาณ ปรับเพิ่มขึ้นแต่ละปีด้วยอัตราการเติบโตที่คาดการณ์ในแต่ละปี • ฝ่ายบริหารเชื่อว่าการเติบโตของส่วนแบ่งตลาดในอัตรา 6% ต่อปีมีความสมเหตุสมผลเนื่องจากการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการโฆษณาและผลประโยชน์จากการมีสิทธิบัตรคุ้มครองผลิตภัณฑ์หลักเป็นเวลา 10 ปี และการคาดการณ์ว่าจะได้รับประโยชน์เพิ่มจากการดำเนินงานของหน่วยสินทรัพย์ที่ 3 ร่วมกับส่วนงานอื่นๆ ในอเมริกาเหนือของบริษัท แม่ 	<ul style="list-style-type: none"> • มูลค่าที่ระบุในข้อสมมติที่สำคัญมีความสอดคล้องกับแหล่งข้อมูลภายนอก
<p>(1) ข้อสมมติที่สำคัญของหน่วยสินทรัพย์ที่ 1 และ 2 ที่แสดงในตารางจะเป็นข้อสมมติเฉพาะที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของทั้งสองหน่วยสินทรัพย์เท่านั้น</p>			

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเป็นการแก้ไขของ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1- บทนำ 23
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-9
คำนิยาม	10-13
ประมาณการหนี้สินและหนี้สินอื่น	11
ความสัมพันธ์ระหว่างประมาณการหนี้สินกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	12-13
การรับรู้รายการ	14-35
ประมาณการหนี้สิน	14-26
ภาวะผูกพันในปัจจุบัน	15-16
เหตุการณ์ในอดีต	17-22
ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะสูญเสียชีวิตการที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ	23-24
การประมาณการภาวะผูกพันที่น่าเชื่อถือ	25-26
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	27-30
สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	31-35
การวัดมูลค่า	36-52
ประมาณการที่ดีที่สุด	36-41
ความเสี่ยงและความไม่แน่นอน	42-44
มูลค่าปัจจุบัน	45-47
เหตุการณ์ในอนาคต	48-50
การจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	51-52
รายการที่จะได้รับชดเชย	53-58
การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน	59-60
การนำประมาณการหนี้สินมาใช้	61-62
การนำข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และวัดมูลค่ามาปฏิบัติ	63-83
ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต	63-65
สัญญาที่สร้างภาระ	66-69
การปรับโครงสร้าง	70-83

	ย่อหน้าที่
การเปิดเผยข้อมูล	84-92
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	93
วันถือปฏิบัติ	95

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 95 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญ และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

บทนำ

- บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นทุกรายการ เว้นแต่รายการต่อไปนี้
- 1.1 รายการที่เป็นผลจากเครื่องมือทางการเงินที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม
 - 1.2 รายการที่เป็นผลจากสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว เว้นแต่เป็นสัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ สัญญาที่มีผลบังคับแล้ว คือ สัญญาที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายยังไม่ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้หรือได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้เพียงบางส่วนอย่างเท่าเทียมกัน
 - 1.3 รายการที่เกิดจากสัญญาที่กิจการประกันภัยทำกับผู้ถือกรมธรรม์ หรือ
 - 1.4 รายการที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น

ประมาณการหนี้สิน

- บทนำ 2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าประมาณการหนี้สินว่าเป็นหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ และกำหนดให้รับรู้ประมาณการหนี้สินก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 2.1 กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान
 - 2.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (ได้แก่ กรณีที่น่าจะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าเกิดขึ้น) ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว และ
 - 2.3 สามารถจัดทำประมาณการของจำนวนภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่าจะเป็นกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิดขึ้นเท่านั้นที่กิจการจะไม่สามารถประมาณมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ
- บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าภาระผูกพันจากการอนุमानว่า หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 3.1 กิจการแสดงออกให้ฝ่ายอื่น ๆ เห็นว่ากิจการจะยอมรับผิดชอบบางประการ โดยการปฏิบัติในอดีตจนถึงเป็นแบบแผน โดยนโยบายที่ประกาศใช้ หรือโดยคำแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ และ
- 3.2 การกระทำตามข้อ 3.1 ของกิจการสร้างความคาดหวังที่มีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่น ๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น

บทนำ 4. ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด เช่น การฟ้องร้องตามกฎหมาย อาจมีความไม่ชัดเจนว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ ในกรณีดังกล่าวให้กิจการพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่หากหลักฐานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตน่าจะมีผลทำให้กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน มากกว่าที่ไม่น่าจะมีอยู่ กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับภาระผูกพันในปัจจุบันหากภาระผูกพันนั้นเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้ ในกรณีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นมากกว่าที่จะไม่เกิดขึ้นว่ากิจการไม่มีภาระผูกพันในปัจจุบัน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เว้นแต่ในกรณีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้

บทนำ 5. จำนวนที่ต้องรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินต้องเป็นจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ประมาณการที่ดีที่สุดในที่นี้ หมายถึง จำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะยอมจ่าย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เพื่อชำระภาระผูกพันหรือเพื่อโอนภาระผูกพันให้กับบุคคลที่สาม

บทนำ 6. ในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 6.1 พิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนของประมาณการหนี้สิน อย่างไรก็ตาม ความไม่แน่นอนไม่ใช่เหตุผลที่จะนำมาสนับสนุนเพื่อประมาณจำนวนประมาณการหนี้สินให้สูงเกินควร หรือเพื่อรับรู้หนี้สินด้วยจำนวนที่สูงเกินจริง
- 6.2 คิดลดประมาณการหนี้สินหากมูลค่าของเงินตามเวลามีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินนั้นอย่างมีสาระสำคัญ โดยใช้อัตราคิดลดก่อนหักภาษีซึ่งสะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลา และความเสี่ยงเฉพาะของหนี้สินที่ยังไม่ได้สะท้อนในประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่าย เมื่อกิจการใช้วิธีคิดลดกับประมาณการหนี้สิน กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินส่วนที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากเวลาที่ผ่านไปเป็นค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย
- 6.3 พิจารณาถึงเหตุการณ์ในอนาคต เช่น การเปลี่ยนแปลงของกฎหมายหรือวิทยาการสมัยใหม่ เมื่อมีหลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอที่ทำให้เชื่อถือได้ว่าเหตุการณ์ในอนาคตนั้นจะเกิดขึ้น

6.4 ไม่นำรายการผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดมารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน แม้ว่า การจำหน่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นนั้นจะเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดประมาณการหนี้สิน

บทนำ 7. ในกรณีที่กิจการคาดว่าจะได้รับชดเชยรายจ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนคืนจากบุคคลที่สามตามจำนวนที่กิจการจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน เช่น เมื่อกิจการมีสัญญาประกันภัย สัญญาชดเชยค่าเสียหาย หรือได้รับการประกันจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

7.1 รับรู้รายจ่ายที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์เมื่อกิจการมีความมั่นใจมากกว่าหลังจากที่จ่ายชำระ

ภาระผูกพันแล้วกิจการน่าจะได้รับเงินชดเชยนั้นคืน โดยจำนวนเงินชดเชยที่รับรู้ต้องไม่เกินจำนวนประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้อง และ

7.2 รับรู้เงินชดเชยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่า กิจการอาจแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยแสดงสุทธิจากจำนวนเงินชดเชย

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องทบทวนประมาณการหนี้สินทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าวเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงให้เป็นการประมาณการที่ดีที่สุดในปัจจุบัน และกิจการต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินหากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอีกต่อไป

บทนำ 9. กิจการจะนำประมาณการหนี้สินมาใช้ได้เฉพาะกับรายจ่ายที่กิจการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินไว้แต่เดิมเท่านั้น

ประมาณการหนี้สิน – การนำไปปฏิบัติใช้กับเฉพาะเรื่องใดเรื่องหนึ่ง

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อธิบายถึงการนำข้อกำหนดในการรับรู้และการวัดมูลค่าโดยทั่วไปสำหรับประมาณการหนี้สินมาปฏิบัติกับกรณีเฉพาะสามกรณี คือ ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต สัญญาที่สร้างภาระ และการปรับโครงสร้าง

บทนำ 11. กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต การคาดคะเนว่ากิจการจะเกิดขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคตชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์บางรายการที่ใช้ในการดำเนินงานอาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

- บทนำ 12. กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากสัญญาที่สร้างภาระเป็นประมาณการหนี้สินสัญญาที่สร้างภาระ หมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น
- บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่า การปรับโครงสร้างว่า หมายถึง แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารของกิจการ ซึ่งทำให้รายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้จะเกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญกับ
- 13.1 ขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือ
 - 13.2 ลักษณะการดำเนินธุรกิจ
- บทนำ 14. กิจการจะรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนการปรับโครงสร้างก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขในการรับรู้ประมาณการหนี้สิน โดยภาระผูกพันจากการอนุมานจากการปรับโครงสร้างจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 14.1 กิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด ซึ่งระบุถึงรายการต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
 - 14.1.1 ธุรกิจหรือส่วนของธุรกิจที่เกี่ยวข้อง
 - 14.1.2 สถานประกอบการหลักที่จะได้รับผลกระทบ
 - 14.1.3 สถานประกอบการ หน้าที่งาน และจำนวนพนักงานโดยประมาณที่จะได้รับค่าตอบแทนจากการเลิกจ้าง
 - 14.1.4 รายจ่ายที่กิจการจะต้องรับภาระ
 - 14.1.5 เวลาที่จะมีการปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง
 - 14.2 กิจการทำให้ผู้ถูกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างโดยเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือโดยการประกาศลักษณะหลักของแผนนั้นให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ
- บทนำ 15. การตัดสินใจของฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการที่จะปรับโครงสร้างจะไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ถ้ากิจการไม่ได้ปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 15.1 เริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง หรือ
 - 15.2 ประกาศลักษณะหลักของแผนการปรับโครงสร้างให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ การประกาศนั้นต้องเป็นไปในลักษณะที่เฉพาะเจาะจงเพียงพอที่จะสร้างความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงแก่ผู้ได้รับผลกระทบว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้าง

- บทนำ 16. ในกรณีที่การปรับโครงสร้างเกี่ยวข้องกับการขายการดำเนินงาน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ถือว่า ภาวะผูกพันจากการขายจะยังไม่เกิดขึ้นจนกว่ากิจการจะได้ผูกมัดที่จะขายการดำเนินงานนั้น เช่น ทำสัญญาขายผูกมัดเอาไว้
- บทนำ 17. ประมวลการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องรวมเฉพาะรายการจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างนั้น โดยรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 17.1 จำเป็นต้องเกิดในการปรับโครงสร้าง และ
 - 17.2 ไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่มีอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ ดังนั้น ประมวลการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องไม่รวมค่าอบรมใหม่หรือค่าย้ายสถานที่ของพนักงานที่ยังทำงานอยู่ ค่าใช้จ่ายทางการตลาด หรือค่าใช้จ่ายในการลงทุนในระบบหรือเครือข่ายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่าย

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

- บทนำ 18. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นว่า หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 18.1 ภาวะผูกพันที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบภาวะผูกพันดังกล่าวมี อยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังไม่มี ความแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่ อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ หรือ
 - 18.2 ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้ เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - 18.2.1 ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพัน หรือ
 - 18.2.2 กิจการไม่สามารถวัดมูลค่าภาวะผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ
- บทนำ 19. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดว่ากิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้นไว้แต่ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

- บทนำ 20. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นว่า หมายถึง สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้น ต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังไม่มี ความแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ ตัวอย่างเช่น

การเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนที่กิจการกำลังดำเนินการตามกฎหมาย ซึ่งผลการตัดสินยังไม่เป็นที่แน่นอน

บทนำ 21. กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นนั้นเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

บทนำ 22. เมื่อกิจการมีความมั่นใจมากกว่ารายได้ที่น่าจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน สินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้นไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นแต่ถือเป็นสินทรัพย์ที่ต้องรับรู้

วันถือปฏิบัติ

บทนำ 23. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่ากิจการนำเกณฑ์การรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาปฏิบัติกับประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอย่างเหมาะสม และมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเพียงพอ เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงลักษณะ จังหวะเวลา และจำนวนที่แสดงอยู่ในงบการเงินนั้น

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับกิจการทุกกิจการในการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ยกเว้นรายการต่อไปนี้
 - 1.1 รายการที่เป็นผลจากสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว ซึ่งไม่ใช่สัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ
 - 1.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
 - 1.3 รายการที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับเครื่องมือทางการเงิน (รวมถึงการค้าประกัน) ที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
3. สัญญาที่มีผลบังคับแล้ว คือ สัญญาที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายยังไม่ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้หรือได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้เพียงบางส่วนอย่างเท่าเทียมกัน กิจการไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติกับสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว เว้นแต่สัญญานั้นเป็นสัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ
4. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
5. กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นมาปฏิบัติแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นครอบคลุมถึงการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับประเภทที่เฉพาะของประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตัวอย่างประเภทของประมวลการหนี้สินที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นมีดังต่อไปนี้
 - 5.1 สัญญาก่อสร้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
 - 5.2 ภาษีเงินได้ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)
 - 5.3 สัญญาเช่า (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ไม่ได้ให้ข้อกำหนด

ที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับสัญญาเช่าดำเนินงานที่สร้างภาระแก่กิจการ ดังนั้น กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติกับสัญญาดังกล่าว

- 5.4 ผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 5.5 สัญญาประกันภัย (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)) อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้กับการประมาณการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นของผู้รับประกัน ไม่รวมถึงประมาณการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเกิดขึ้นจากภาวะผูกพันทางสัญญาและสิทธิภายใต้สัญญาประกันภัยซึ่งอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)
6. การรับรู้ประมาณการหนี้สินอาจสัมพันธ์กับการรับรู้รายได้ ตัวอย่างเช่น เมื่อกิจการให้การค้ำประกันเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับค่าธรรมเนียม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงการรับรู้รายได้และไม่ได้เปลี่ยนแปลงข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งได้ระบุถึงสถานการณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ และให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาปฏิบัติ
7. ตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ “ประมาณการหนี้สิน” หมายถึง หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ ในบางประเทศ คำว่าประมาณการหนี้สินถูกใช้ประกอบกับรายการอื่นๆ เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งรายการดังกล่าวเป็นรายการที่ใช้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงไม่ครอบคลุมถึงการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายการดังกล่าว
8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ห้ามหรือให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการนำรายจ่ายมารวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์เมื่อกิจการรับรู้ประมาณการหนี้สิน ดังนั้น กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่เกี่ยวข้องซึ่งระบุว่ารายจ่ายส่วนใดถือเป็นสินทรัพย์และรายจ่ายส่วนใดถือเป็นค่าใช้จ่ายมาถือปฏิบัติ
9. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้าง ซึ่งรวมถึงการดำเนินงานที่ยกเลิก เมื่อการปรับโครงสร้างเป็นไปตามคำนิยามการดำเนินงานที่ยกเลิกกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก

คำนิยาม

10. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

ประมาณการหนี้สิน	หมายถึง	หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ
หนี้สิน	หมายถึง	ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตที่การชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระ	หมายถึง	เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान ซึ่งเป็นผลให้กิจการต้องจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นโดยไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้
ภาระผูกพันตามกฎหมาย	หมายถึง	ภาระผูกพันที่เกิดจากรายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้ 1) สัญญา (ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้อย่างชัดเจนหรือโดยนัย) 2) กฎหมายที่ใช้บังคับ 3) ผลบังคับตามกฎหมายอื่น
ภาระผูกพันจากการอนุमान	หมายถึง	ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้ 1) กิจการแสดงออกให้ฝ่ายอื่น ๆ เห็นว่ากิจการจะยอมรับผิดชอบบางประการ โดยการปฏิบัติในอดีตจนถึงเป็นแบบแผน หรือโดยนโยบายที่ประกาศใช้หรือโดยคำแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ และ 2) การกระทำตามข้อ 1) ของกิจการสร้างความคาดหวังที่มีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่น ๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

หมายถึง

รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- 1) ภาระผูกพันที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต แต่การจะทราบว่าภาระผูกพันดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังไม่มี ความแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดย เหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความ ควบคุมทั้งหมดของกิจการ
- 2) ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจาก เหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็น หนี้สินได้เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่ง ต่อไปนี้
 - (1) ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มี ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระ ภาระผูกพัน หรือ
 - (2) จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถ วัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

หมายถึง

สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ใน อดีต แต่การจะทราบว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่ หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์ อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังไม่มี ความแน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดย เหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุม ทั้งหมดของกิจการ

สัญญาที่สร้างภาระ

หมายถึง

สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้ สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่า ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจาก สัญญานั้น

การปรับโครงสร้าง

หมายถึง

แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารของกิจการซึ่งทำให้รายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ

- 1) ขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือ
- 2) ลักษณะการดำเนินธุรกิจ

ประมาณการหนี้สินและหนี้สินอื่น

11. ประมาณการหนี้สินสามารถแยกจากหนี้สินประเภทอื่น เช่น เจ้าหนี้การค้าและรายการค้างจ่าย เนื่องจากความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาและจำนวนของรายการจ่ายในอนาคตที่ต้องจ่ายชำระในทางตรงกันข้าม

11.1 เจ้าหนี้การค้าเป็นหนี้สินที่กิจการต้องจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือบริโภคที่กิจการยังไม่ได้จ่ายชำระ ยังไม่ได้รับใบเรียกเก็บเงิน หรือยังไม่ได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ และ

11.2 รายการค้างจ่ายเป็นหนี้สินที่กิจการต้องจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือบริโภคที่กิจการยังไม่ได้จ่ายชำระ ยังไม่ได้รับใบเรียกเก็บเงิน หรือยังไม่ได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ รวมถึงจำนวนที่ค้างชำระกับพนักงาน เช่น ค่าพักร้อนค้างจ่าย แม้ว่าในบางครั้งกิจการจำเป็นต้องประมาณจำนวนหรือจังหวะเวลาของรายการค้างจ่าย แต่ตามปกติการประมาณดังกล่าวจะมีความไม่แน่นอนน้อยกว่าการประมาณจำนวนหรือจังหวะเวลาของประมาณการหนี้สิน

ตามปกติกิจการจะแสดงรายการค้างจ่ายเป็นส่วนหนึ่งของเจ้าหนี้การค้าหรือเจ้าหนี้อื่น ในขณะที่แสดงประมาณการหนี้สินเป็นรายการแยกต่างหาก

ความสัมพันธ์ระหว่างประมาณการหนี้สินกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

12. ตามความหมายโดยทั่วไป ประมาณการหนี้สิน คือ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากมีจำนวนหรือจังหวะเวลาของการจ่ายชำระที่ไม่แน่นอน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ใช้คำว่า “หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น” เฉพาะกับหนี้สินและสินทรัพย์ที่ไม่สามารถรับรู้ได้ เนื่องจากการที่จะทราบว่าหนี้สินหรือสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันจากเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ นอกจากนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดให้ใช้คำว่า “หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น” กับหนี้สินที่ยังไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ

13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดข้อแตกต่างระหว่างประมาณการหนี้สินกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ดังนี้
- 13.1 ประมาณการหนี้สินเป็นประมาณการที่กิจการต้องรับรู้เป็นหนี้สินหากกิจการสามารถประมาณมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ เนื่องจากประมาณการหนี้สินเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้น และ
- 13.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น คือ หนี้สินที่กิจการยังไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเหตุผลข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 13.2.1 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้นเป็นภาระผูกพันที่อาจมีอยู่แต่ยังไม่ได้รับการยืนยันว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะนำไปสู่การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือ
- 13.2.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้นไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (ไม่ว่าจะเป็นการที่ภาระผูกพันดังกล่าวไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือการที่กิจการไม่สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ)

การรับรู้รายการ

ประมาณการหนี้สิน

14. ประมาณการหนี้สินจะต้องรับรู้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 14.1 กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान
- 14.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว และ
- 14.3 สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

ภาระผูกพันในปัจจุบัน

15. ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด เมื่อมีความไม่ชัดเจนว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานหรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่ หากหลักฐานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตน่าจะมีผลทำให้กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานมากกว่าที่ไม่น่าจะมีอยู่
16. ในกรณีทั่วไป จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าเหตุการณ์ในอดีตก่อให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ แต่ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด ตัวอย่างเช่น การฟ้องร้องตามกฎหมาย อาจมีการโต้แย้งกันว่าเหตุการณ์บาง

เหตุการณ์ได้เกิดขึ้นแล้วหรือ ยังไม่เกิด หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นทำให้กิจการมีภาวะผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องพิจารณาหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่ (ซึ่งรวมถึงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญและหลักฐานเพิ่มเติมที่ได้จากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน) เพื่อกำหนดว่ากิจการมีภาวะผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานหรือไม่ โดยเมื่อพิจารณาจากหลักฐานดังกล่าวกิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 16.1 กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับภาวะผูกพันในปัจจุบันที่พิจารณาว่าเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้แล้วเห็นว่าน่าจะมีอยู่มากกว่าไม่น่าจะมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากภาวะผูกพันดังกล่าวเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ และ
- 16.2 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นสำหรับภาวะผูกพันที่พิจารณาแล้วเห็นว่าไม่น่าจะมีอยู่มากกว่าน่าจะมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เว้นแต่กรณีที่พิจารณาแล้วเห็นว่าความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันนั้นอยู่ในระดับที่ไม่น่าจะเป็นไปได้ (ดูย่อหน้า 86)

เหตุการณ์ในอดีต

17. เหตุการณ์ในอดีตที่มีผลทำให้ภาวะผูกพันในปัจจุบันเกิดขึ้น เรียกว่าเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน เหตุการณ์ในอดีตจะถือเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันได้ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นเป็นเหตุให้กิจการต้องจ่ายชำระภาวะผูกพันโดยไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้ เหตุการณ์ดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - 17.1 เมื่อการจ่ายชำระภาวะผูกพันสามารถมีผลบังคับตามกฎหมาย หรือ
 - 17.2 เป็นภาวะผูกพันจากการอนุমান เมื่อเหตุการณ์ซึ่งอาจเป็นการกระทำของกิจการได้สร้างความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงกับฝ่ายอื่น ๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาวะผูกพันที่เกิดขึ้น
18. งบการเงินมีวัตถุประสงค์ที่จะแสดงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่ใช่ฐานะการเงินที่อาจเป็นไปได้ในอนาคต ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนที่จำเป็นจะต้องเกิดขึ้นเพื่อการดำเนินงานในอนาคต หนี้สินที่กิจการรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินต้องเป็นหนี้สินที่กิจการมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเท่านั้น
19. ประมาณการหนี้สินที่กิจการรับรู้ต้องเป็นภาวะผูกพันที่เกิดจากเหตุการณ์ในอดีตและไม่ขึ้นกับการกระทำในอนาคตของกิจการ เช่น การที่กิจการต้องจ่ายค่าปรับหรือค่าใช้จ่ายในการกำจัดมลพิษเนื่องจากกระทำผิดกฎหมายสิ่งแวดล้อม การจ่ายค่าปรับหรือค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะทำให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาวะผูกพันที่เกิดขึ้นไม่ว่าการกระทำในอนาคตของกิจการจะเป็นเช่นไร ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนในการรื้อถอนแท่นขุดเจาะน้ำมันหรือโรงงานไฟฟ้าปรมาณูเท่ากับจำนวนที่กิจการต้องรับผิดชอบเพื่อแก้ไขความเสียหายที่ได้เกิดขึ้น ในทางกลับกัน กิจการอาจได้รับแรงกดดันเชิงพาณิชย์หรือข้อกำหนดตามกฎหมายที่ทำให้กิจการมีความตั้งใจหรือจำเป็นที่จะยุติรายจ่ายในการดำเนินงานในลักษณะใดลักษณะหนึ่งใน

อนาคต เช่น การติดตั้งเครื่องกรองควันทันสำหรับโรงงานบางประเภท ในกรณีนี้ กิจการต้องไม่รับรู้ ประเมินการหนี้สินเนื่องจากภาระผูกพันในปัจจุบันสำหรับรายจ่ายในอนาคตถือว่ายังไม่เกิดขึ้น เพราะ กิจการสามารถหลีกเลี่ยงรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้ด้วยการกระทำในอนาคตของกิจการเอง เช่น การเปลี่ยนวิธีปฏิบัติงาน

20. แม้ว่าภาระผูกพันมักจะเกี่ยวข้องกับอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นผู้ที่จะได้รับชำระภาระผูกพัน แต่กิจการไม่ จำเป็นต้องทราบว่าผู้ที่จะได้รับชำระภาระผูกพันนั้นเป็นใคร ซึ่งตามความเป็นจริงผู้ที่จะได้รับชำระ ภาระผูกพันอาจเป็นสาธารณชนทั่วไป ดังนั้น เนื่องจากภาระผูกพันมักจะเกี่ยวข้องกับการให้คำมั่น สัญญากับอีกฝ่ายหนึ่ง การตัดสินใจของฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการจะไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจาก การอนุমান ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ถ้าการตัดสินใจดังกล่าวไม่ได้ถูกสื่อสารก่อนวันสิ้นรอบ ระยะเวลารายงานไปยังผู้ที่ได้รับผลกระทบในลักษณะที่เฉพาะเพียงพอที่จะทำให้ผู้ที่ได้รับผลกระทบ เกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น
21. เหตุการณ์ที่ไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันในทันทีอาจก่อให้เกิดภาระผูกพันในภายหลังเนื่องจากกฎหมาย เปลี่ยนแปลงไป หรือการกระทำบางอย่างของกิจการที่ทำให้ภาระผูกพันจากการอนุমানเกิดขึ้น (เช่น การแถลงต่อสาธารณชนในลักษณะที่เฉพาะเพียงพอ) ตัวอย่างเช่น เมื่อกิจการก่อให้เกิดความเสียหาย ต่อสิ่งแวดล้อม กิจการอาจไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องฟื้นฟูความเสียหายที่เกิดจากการกระทำของ กิจการ อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์ที่เป็นเหตุให้เกิดความเสียหายจะกลายเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระ ผูกพันเมื่อกฎหมายที่ประกาศใหม่มีผลทำให้กิจการต้องแก้ไขความเสียหายที่มีอยู่ หรือเมื่อกิจการ ยอมรับต่อสาธารณชนว่าจะรับผิดชอบในการแก้ไขความเสียหายดังกล่าวในลักษณะที่ทำให้เกิดภาระ ผูกพันจากการอนุমান
22. เมื่อรายละเอียดในร่างกฎหมายใหม่ยังไม่ผ่านการพิจารณาขั้นสุดท้าย ภาระผูกพันจะเกิดขึ้นเมื่อเป็นที่ คาดได้ว่ากฎหมายใหม่จะได้รับการบัญญัติขึ้นตามข้อกำหนดที่ร่างไว้อย่างแน่นอน มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้กำหนดให้ภาระผูกพันที่เป็นผลจากร่างกฎหมายดังกล่าวถือว่าเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม สถานการณ์ที่แตกต่างกันที่เกี่ยวกับการบัญญัติกฎหมายอาจทำให้กิจการไม่สามารถระบุ ลงไปได้ว่าเหตุการณ์ใดจะทำให้การบัญญัติกฎหมายเกิดขึ้นแน่นอน ในหลายกรณี กิจการอาจไม่มีทาง ทราบว่าร่างกฎหมายใหม่จะได้รับการบัญญัติเป็นกฎหมายหรือไม่จนกระทั่งกฎหมายนั้นได้รับการ บัญญัติขึ้นจริง

ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

23. หนี้สินที่กิจการสามารถรับรู้ได้ต้องไม่เป็นแต่เพียงภาระผูกพันในปัจจุบันเท่านั้น แต่ต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน ดังกล่าว ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หมายถึง การสูญเสียทรัพยากรหรือเหตุการณ์อันจะมีความเป็นไปได้ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นมีความเป็นไปได้ที่

จะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าจะเกิดขึ้น เมื่อไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ภาระผูกพันในปัจจุบันจะมีอยู่
กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ยกเว้นความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มี
ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นจะอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้ (ดูย่อหน้าที่ 86)

24. หากกิจการมีภาระผูกพันที่คล้ายคลึงกันหลายรายการ เช่น การรับประกันสินค้าหรือสัญญาที่คล้ายคลึง
กัน กิจการต้องกำหนดความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันเหล่านั้น
โดยพิจารณาจากความน่าจะเป็นโดยรวมของภาระผูกพันทั้งประเภท แม้ว่าความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่
ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันบางรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันจะมี
ระดับต่ำ แต่อาจมีความเป็นไปได้ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรจำนวนหนึ่งไปเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน
โดยรวมทั้งประเภท ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินหากประมาณการหนี้สินนั้น
เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ

การประมาณการภาระผูกพันที่น่าเชื่อถือ

25. การใช้ประมาณการถือเป็นปัจจัยสำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ได้ทำให้งบการเงินขาดความ
น่าเชื่อถือ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประมาณการหนี้สิน ซึ่งโดยลักษณะแล้ว เป็นรายการที่มีความไม่แน่นอน
สูงกว่ารายการอื่นที่บันทึกอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ยกเว้นในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด กิจการจะ
สามารถกำหนดช่วงของจำนวนรายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้น และสามารถประมาณการภาระผูกพันที่เชื่อถือ
ได้อย่างเพียงพอที่จะใช้รับรู้เป็นประมาณการหนี้สิน
26. ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด กิจการอาจไม่สามารถจัดทำประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ ทำให้กิจการไม่
สามารถรับรู้หนี้สินนั้นได้ ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
(ดูย่อหน้าที่ 86)

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

27. กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
28. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 เว้นแต่ความ
น่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้
29. ในกรณีที่กิจการต้องรับผิดชอบภาระผูกพันร่วมกับผู้อื่น กิจการต้องถือว่าภาระผูกพันส่วนที่ผู้อื่นต้อง
รับผิดชอบเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของกิจการ และรับรู้ภาระผูกพันส่วนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่
ว่ากิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเป็นประมาณการหนี้สิน เว้นแต่ในกรณีที่ยาก
ยิ่งที่จะเกิดที่กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าของหนี้สินนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ
30. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอาจเปลี่ยนแปลงไปจากลักษณะที่คาดไว้แต่เริ่มแรก ดังนั้น กิจการต้องประเมิน
สถานการณ์อย่างต่อเนื่องเพื่อกำหนดว่าความเป็นไปได้ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์
เชิงเศรษฐกิจเกิดขึ้นแล้วหรือไม่ หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียประโยชน์

เชิงเศรษฐกิจในอนาคตสำหรับรายการที่เคยถือเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินในงบการเงินในงวดที่ความเป็นไปได้นั้นได้เปลี่ยนแปลงไป (เว้นแต่ในสถานการณ์ที่ยากยิ่งที่จะเกิดที่กิจการไม่สามารถจัดทำประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ)

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

31. กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
32. สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นมักเกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่ได้วางแผนไว้หรือไม่ได้คาดการณ์ไว้ที่ก่อให้เกิดความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่น การเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนที่กิจการกำลังดำเนินการตามกฎหมายซึ่งผลการตัดสินยังไม่เป็นที่แน่นอน
33. กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน เนื่องจากการรับรู้ดังกล่าวอาจทำให้กิจการบันทึกรายได้ที่อาจจะไม่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม หากมีความแน่นอนมากกว่ารายได้จะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน รายการดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และการรับรู้รายการดังกล่าวถือว่าเหมาะสม
34. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 89 หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
35. กิจการต้องประเมินสถานการณ์เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องเพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินจะสะท้อนภาพที่เหมาะสมเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว หากมีความแน่นอนว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับจะเพิ่มขึ้น กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์และรายได้ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น ในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 89)

การวัดมูลค่า

ประมาณการที่ดีที่สุด

36. กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
37. ประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน คือ จำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันหรือโอนภาระผูกพันให้กับบุคคลที่สาม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตามปกติภาระผูกพันอาจมีจำนวนสูงเกินกว่าที่กิจการจะจ่ายชำระหรือโอน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน อย่างไรก็ตาม ประมาณการของจำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระหรือโอนภาระผูกพันถือเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

38. กิจการต้องประมาณรายจ่ายและผลกระทบทางการเงินโดยใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารของกิจการ ประกอบกับประสบการณ์ที่ได้จากรายการบัญชีที่คล้ายคลึงกัน และรายงานของผู้เชี่ยวชาญอิสระในบางกรณี หลักฐานที่ใช้ในการพิจารณาต้องรวมถึงหลักฐานที่ได้รับเพิ่มเติมจากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
39. เนื่องจากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนที่จะรับรู้เป็นประมาณการหนี้สิน กิจการจึงต้องนำวิธีการหลายวิธีตามสถานการณ์มาใช้ หากประมาณการหนี้สินเกี่ยวข้องกับประชากรขนาดใหญ่ของรายการ กิจการต้องประมาณภาระผูกพันจากการถ่วงน้ำหนักรายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดโดยใช้ความเป็นไปได้ที่เกี่ยวข้อง วิธีทางสถิติที่ใช้ในการประมาณนี้เรียกว่า “มูลค่าที่คาดว่าจะเกิด” ดังนั้น ประมาณการหนี้สินอาจมีจำนวนแตกต่างกันหากความน่าจะเป็นที่รายจ่ายจะเกิดขึ้นมีอัตราไม่เท่ากัน เช่น ร้อยละ 60 กับร้อยละ 90 หากรายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นในช่วงจำนวนที่ประมาณไว้มีความต่อเนื่องกัน และรายจ่ายทุกจุดของช่วงจำนวนนั้นมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นเท่าเทียมกัน กิจการต้องใช้รายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้น ณ จุดกึ่งกลางของช่วงจำนวนนั้นเป็นตัวแทนของประมาณการหนี้สิน

ตัวอย่าง
<p>กิจการขายสินค้าโดยให้การรับประกันสินค้า กิจการจะรับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายที่เกิดขึ้นของสินค้าที่เสียหายจากการผลิตภายใน 6 เดือนนับจากวันที่ซื้อ ถ้าความเสียหายเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยแต่เกิดกับสินค้าทุกรายการที่จำหน่าย ต้นทุนในการแก้ไขความเสียหายจะมีจำนวนประมาณ 1 ล้านบาท หากความเสียหายเป็นความเสียหายที่สำคัญและเกิดกับสินค้าทุกรายการที่จำหน่าย ค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายจะมีจำนวนประมาณ 4 ล้านบาท</p> <p>จากประสบการณ์ในอดีตของกิจการ และความคาดหมายในอนาคตชี้ให้เห็นว่าในปีที่จะมาถึง 75% ของสินค้าที่ขายจะไม่มี ความเสียหายเกิดขึ้น 20% ของสินค้าที่ขายจะมีความเสียหายไม่มากนัก 5% ของสินค้าที่ขายจะมีความเสียหายที่สำคัญ</p> <p>ตามย่อหน้าที่ 24 กิจการจะต้องประเมินความน่าจะเป็นของกระแสเงินสดที่กิจการจะต้องจ่ายสำหรับภาระผูกพันในการรับประกันสินค้าโดยรวม</p> <p>มูลค่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายมีดังนี้ (75% ของ 0) + (20% ของ 1 ล้านบาท) + (5% ของ 4 ล้านบาท) = 400,000 บาท</p>

40. ในการประมาณมูลค่าของภาระผูกพันรายการหนึ่งกิจการอาจเห็นว่าจำนวนรายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นที่สุดเฉพาะรายการ คือ ประมาณการที่ดีที่สุดของหนี้สิน อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าว กิจการยังคงต้องพิจารณาถึงรายจ่ายที่เป็นไปได้อื่น ๆ หากพบว่ารายจ่ายที่เป็นไปได้อื่น ๆ เกือบทุกจำนวนมีระดับสูงกว่าหรือต่ำกว่าจำนวนรายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นที่สุด ประมาณการที่ดีที่สุดของหนี้สินจะเป็นจำนวนที่สูงกว่าหรือต่ำกว่าดังกล่าว ตัวอย่างเช่น หากกิจการต้องแก้ไขความผิดพลาดสำคัญที่เกิดจากการก่อสร้าง

โรงงานหลักให้กับลูกค้า กิจการอาจมีความเห็นว่ารายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นที่สุดเฉพาะรายการดังกล่าวคือ ต้นทุนจำนวน 1 พันล้านบาท ซึ่งจะเกิดจากการซ่อมแซมที่ประสบผลสำเร็จในคราวเดียว อย่างไรก็ตาม กิจการอาจต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนที่สูงกว่า 1 พันล้านบาท หากมีโอกาสอย่างมีนัยสำคัญที่กิจการจะต้องทำการซ่อมแซมหลายครั้งจนกว่างานจะสำเร็จลงได้

41. กิจการต้องวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินก่อนหักภาษีเงินได้ เพราะผลกระทบทางภาษีและการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

ความเสี่ยงและความไม่แน่นอน

42. ในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน กิจการต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงที่อยู่แวดล้อมเหตุการณ์และสถานการณ์ต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งประมาณการที่ดีที่สุดของประมาณการหนี้สิน

43. ความเสี่ยงชี้ให้เห็นถึงความผันผวนของรายจ่าย การปรับปรุงความเสี่ยงอาจทำให้จำนวนของหนี้สินที่ถูกวัดมูลค่าสูงขึ้น ดังนั้น กิจการต้องใช้ดุลยพินิจอย่างระมัดระวังเมื่ออยู่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอน เพื่อที่จะไม่ทำให้รายได้หรือสินทรัพย์แสดงด้วยจำนวนที่สูงเกินไป และทำให้ค่าใช้จ่ายและหนี้สินแสดงด้วยจำนวนที่ต่ำเกินไปอย่างไรก็ตาม ความไม่แน่นอนไม่ใช่เหตุผลที่จะนำมาสนับสนุนเพื่อประมาณจำนวนประมาณการหนี้สินให้สูงเกินควรหรือเพื่อรับรู้หนี้สินด้วยจำนวนที่สูงเกินจริง ตัวอย่างเช่น ถ้าต้นทุนที่วางแผนไว้สำหรับรายจ่ายที่เป็นผลร้ายอย่างยิ่งได้ถูกประมาณโดยใช้หลักความระมัดระวัง กิจการต้องไม่นำหลักความระมัดระวังมาอ้างเพื่อกำหนดจำนวนรายจ่ายดังกล่าวให้สูงกว่าความเป็นจริงอย่างจงใจ แต่กิจการต้องนำหลักความระมัดระวังมาใช้เพื่อหลีกเลี่ยงการนำความเสี่ยงและความไม่แน่นอนมาปรับปรุงซ้ำซ้อน ซึ่งจะทำให้ประมาณการหนี้สินมีจำนวนสูงเกินกว่าที่ควรเป็น

44. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของจำนวนรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นจากประมาณการหนี้สินตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 85.2

มูลค่าปัจจุบัน

45. กิจการต้องกำหนดจำนวนประมาณการหนี้สินโดยใช้มูลค่าปัจจุบันของรายจ่ายที่คาดว่าจะต้องนำมาจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมูลค่าของเงินตามเวลา มีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินนั้นอย่างมีสาระสำคัญ

46. เนื่องจากมูลค่าของเงินตามเวลา ประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่กิจการต้องจ่ายภายหลังรอบระยะเวลารายงานเพียงไม่นานจะสร้างภาระต่อกิจการมากกว่าประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดจำนวนเดียวกันที่กิจการต้องจ่ายภายหลังรอบระยะเวลารายงานเป็นเวลานาน ดังนั้น กิจการต้องคิดลดกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินหากมูลค่าของเงินตามเวลา มีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินนั้นอย่างมีสาระสำคัญ

47. อัตราคิดลด (หรืออัตรา) ต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษี ซึ่งสะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลา และความเสี่ยงเฉพาะของหนี้สินที่กำลังพิจารณาอยู่ แต่ต้องไม่สะท้อนถึงความเสี่ยงที่ได้ปรับกับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต

เหตุการณ์ในอนาคต

48. จำนวนประมาณการหนี้สินต้องสะท้อนถึงเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งอาจมีผลกระทบต่อจำนวนที่กิจการต้องนำมาจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมีหลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอที่ทำให้เชื่อได้ว่าเหตุการณ์ในอนาคตนั้นจะเกิดขึ้น
49. เหตุการณ์ในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจมีความสำคัญต่อการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน ตัวอย่างเช่น กิจการอาจเชื่อว่าต้นทุนในการทำความสะอาดสถานที่ที่ต้องจ่ายเมื่อสถานทำการสิ้นสุดอายุการใช้งานจะมีจำนวนลดลงเนื่องจากวิทยาการที่เปลี่ยนไป จำนวนประมาณการหนี้สินที่กิจการรับรู้ต้องสะท้อนถึงความคาดหวังที่สมเหตุสมผลของผู้สังเกตการณ์ภายนอกซึ่งเป็นผู้ที่มีเหตุมีผลและมีคุณสมบัติทางด้านเทคนิคที่เหมาะสม กิจการต้องพิจารณาจากหลักฐานที่มีอยู่ทั้งหมดเกี่ยวกับวิทยาการที่กิจการสามารถนำมาใช้ได้เมื่อถึงเวลาที่ต้องทำความสะอาด ดังนั้น กิจการจึงควรรวมจำนวนต้นทุนที่คาดว่าจะประหยัดได้เนื่องจากประสบการณ์ที่เพิ่มขึ้นจากการนำวิทยาการที่มีอยู่มาใช้ในการทำความสะอาด หรือจำนวนต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการนำวิทยาการที่มีอยู่มาประยุกต์กับการกำจัดมลพิษที่มีมากขึ้นหรือที่ซับซ้อนขึ้น อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่คาดหวังว่าวิทยาการในการกำจัดมลพิษจะมีการพัฒนาให้ดีขึ้นอย่างสิ้นเชิง หากกิจการไม่มีหลักฐานสนับสนุนที่เป็นรูปธรรมเพียงพอ
50. กิจการต้องนำผลกระทบของกฎหมายใหม่ที่มีความเป็นไปได้มาพิจารณาเพื่อวัดมูลค่าภาระผูกพันที่มีอยู่หากหลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอดังกล่าวทำให้เชื่อได้ว่ากฎหมายนั้นน่าจะได้รับการบัญญัติขึ้นอย่างแน่นอน สภาพการณ์ที่หลากหลายทำให้ไม่สามารถกำหนดได้ว่าเหตุการณ์หนึ่งเหตุการณ์ใดจะให้หลักฐานที่เป็นรูปธรรม และเพียงพอในทุกกรณี โดยหลักฐานดังกล่าวต้องกำหนดว่าจะมีกฎหมายที่ใช้บังคับใดบ้างที่ต้องใช้และมีความแน่นอนที่กฎหมายนั้นจะได้รับการบัญญัติและมีผลบังคับใช้

การจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

51. กิจการต้องไม่นำผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน
52. กิจการต้องไม่นำรายการผลกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์มารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน แม้ว่าการจำหน่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจะเกี่ยวโยงอย่างใกล้ชิดกับเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดประมาณการหนี้สิน แต่กิจการต้องรับรู้ผลกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ เวลาที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่คาดว่าจะจำหน่ายนั้น

รายการที่จะได้รับชดเชย

53. หากกิจการคาดว่าจะได้รับรายจ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนคืนจากบุคคลที่สามตามจำนวนที่กิจการจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน กิจการจะต้องรับรู้รายจ่ายที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อกิจการคาดว่าหลังจากที่จ่ายชำระภาระผูกพันแล้วกิจการน่าจะได้รับรายจ่ายนั้นคืนอย่างแน่นอน กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากแต่ต้องไม่เกินจำนวนประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้อง
54. กิจการอาจแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยแสดงสุทธิจากจำนวนรายจ่ายที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้ไว้
55. ในบางครั้ง กิจการอาจสามารถเรียกร้องให้บุคคลที่สามจ่ายรายจ่ายทั้งหมดหรือบางส่วนที่กิจการจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน ตัวอย่างเช่น กิจการมีสัญญาประกันภัย สัญญาชดเชยค่าสินไหมทดแทน หรือได้รับการประกันจากผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในกรณีดังกล่าวบุคคลที่สามอาจชดใช้เงินที่กิจการจ่ายออกไปก่อนหรือจ่ายชำระภาระผูกพันโดยตรงแทนกิจการ
56. ในกรณีทั่วไป กิจการยังคงต้องรับผิดชอบที่จะต้องจ่ายจำนวนที่กำลังมีปัญหากันอยู่ทั้งหมด เนื่องจากกิจการอาจต้องจ่ายชำระรายจ่ายทั้งจำนวนหากบุคคลที่สามไม่สามารถจ่ายชำระเนื่องจากเหตุผลบางประการ ในกรณีดังกล่าวกิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนหนี้สินทั้งสิ้นที่จะต้องจ่าย และรับรู้รายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก เมื่อกิจการมีความแน่ใจอย่างมากว่าจะได้รับรายจ่ายนั้นคืนหลังจากที่กิจการจ่ายชำระหนี้สินแล้ว
57. ในบางกรณี กิจการไม่ต้องรับผิดชอบจำนวนรายจ่ายที่กำลังมีปัญหากันอยู่แม้ว่าบุคคลที่สามจะไม่สามารถจ่ายชำระรายจ่ายดังกล่าว ในกรณีนี้ รายจ่ายดังกล่าวไม่ถือเป็นหนี้สินและกิจการต้องไม่นำรายจ่ายนั้นไปรวมบันทึกเป็นประมาณการหนี้สิน
58. ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้า 29 กิจการต้องถือว่าภาระผูกพันที่กิจการรับผิดชอบร่วมกับผู้อื่นเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเท่ากับจำนวนภาระผูกพันที่คาดว่าผู้รับผิดชอบร่วมกับกิจการจะต้องจ่ายชำระ

การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน

59. กิจการต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าวเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงประมาณการที่ดีที่สุดในปัจจุบัน กิจการต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินหากไม่มีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอีกต่อไป
60. หากกิจการมีการคิดลดกระแสเงินสดที่เกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน มูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินจะเพิ่มขึ้นในแต่ละงวดตามเวลาที่ผ่านไป กิจการต้องรับรู้การเพิ่มขึ้นดังกล่าวเป็นต้นทุนการกู้ยืม

การนำประมวลการหนี้สินมาใช้

61. กิจการจะนำประมวลการหนี้สินมาใช้ได้เฉพาะกับรายจ่ายที่กิจการรับรู้เป็นประมวลการหนี้สินไว้แต่เดิม
62. กิจการจะนำรายจ่ายมาตัดประมวลการหนี้สินได้เฉพาะรายจ่ายที่กิจการรับรู้เป็นประมวลการหนี้สินไว้แต่เดิมเท่านั้น การนำรายจ่ายที่รับรู้ไว้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นมาตัดประมวลการหนี้สินอาจทำให้ไม่เห็นผลกระทบของเหตุการณ์สองเหตุการณ์ที่แตกต่างกัน

การนำข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้และการวัดมูลค่ามาปฏิบัติ

ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต

63. กิจการต้องไม่รับรู้ประมวลการหนี้สินสำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต
64. ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคตไม่เป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 10 และเกณฑ์การรับรู้ประมวลการหนี้สินที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 14
65. การคาดคะเนขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคตชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์บางรายการที่ใช้ในการดำเนินงานอาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

สัญญาที่สร้างภาระ

66. กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากสัญญาที่สร้างภาระเป็นประมวลการหนี้สิน
67. สัญญาหลายประเภทสามารถที่จะล้มเลิกได้โดยไม่จำเป็นที่กิจการจะต้องจ่ายเงินชดเชยให้กับอีกฝ่ายหนึ่ง ตัวอย่างเช่น การสั่งซื้อที่ทำเป็นประจำ ดังนั้น สัญญาดังกล่าวจึงไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันกับกิจการ แต่สัญญาอีกประเภทหนึ่งก่อให้เกิดทั้งสิทธิและภาระผูกพันกับคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในเวลาเดียวกัน ในกรณีที่เหตุการณ์บางอย่างก่อให้เกิดสัญญาที่สร้างภาระ สัญญานั้นจะอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และกิจการต้องรับรู้หนี้สินที่มีอยู่นั้น ในทางกลับกัน สัญญาที่มีผลบังคับแล้วแต่ยังไม่เป็นสัญญาที่สร้างภาระจะไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
68. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าสัญญาที่สร้างภาระว่า หมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น ต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้คือต้นทุนสุทธิที่ต่ำที่สุดตามสัญญาซึ่งเป็นต้นทุนที่ต้องจ่ายเพื่อปฏิบัติตามสัญญาหรือต้นทุนค่าชดเชยหรือค่าปรับที่ต้องจ่ายเนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามสัญญาแล้วแต่ว่าต้นทุนใดจะต่ำกว่า

69. ก่อนจะรับรู้ประมาณการหนี้สินแยกต่างหากสำหรับสัญญาที่สร้างภาระ กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์ที่ระบุไว้ในสัญญา (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์)

การปรับโครงสร้าง

70. ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นเหตุการณ์ที่อาจถือเป็นการปรับโครงสร้างตามคำนิยาม
- 70.1 การขายหรือการยกเลิกสายงานธุรกิจ
 - 70.2 การปิดสถานประกอบการทางธุรกิจในประเทศหรือภูมิภาคหนึ่ง หรือการย้ายกิจกรรมทางธุรกิจจากประเทศหรือภูมิภาคหนึ่งไปยังประเทศหรือภูมิภาคอื่น
 - 70.3 การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการบริหาร เช่น การลดระดับชั้นทางการบริหาร
 - 70.4 การปรับโครงสร้างชั้นพื้นฐานขององค์กรที่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อลักษณะและจุดมุ่งหมายในการปฏิบัติงานของกิจการ
71. กิจการจะรับรู้ต้นทุนการปรับโครงสร้างเป็นประมาณการหนี้สินได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ในการรับรู้ประมาณการหนี้สินตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 14 ส่วนการนำเกณฑ์ดังกล่าวมาปฏิบัติกับการปรับโครงสร้างได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 72 ถึง 83
72. การปรับโครงสร้างจะก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุমানได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 72.1 กิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด ซึ่งระบุถึงรายการต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
 - 72.1.1 ธุรกิจหรือส่วนของธุรกิจที่เกี่ยวข้อง
 - 72.1.2 สถานประกอบการหลักที่จะได้รับผลกระทบ
 - 72.1.3 สถานประกอบการ หน่วยงาน และจำนวนพนักงานโดยประมาณที่จะได้รับค่าชดเชยจากการเลิกจ้าง
 - 72.1.4 รายจ่ายที่กิจการจะต้องรับภาระ
 - 72.1.5 เวลาที่จะมีการปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง
 - 72.2 กิจการทำให้ผู้ถูกกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างโดยเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือโดยการประกาศลักษณะหลักของแผนนั้นให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ
73. ตัวอย่างของหลักฐานที่แสดงว่ากิจการได้เริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง ได้แก่ การรื้อถอนโรงงาน การขายสินทรัพย์ หรือการประกาศให้สาธารณชนทราบถึงลักษณะหลักของแผนการปรับโครงสร้าง การประกาศให้สาธารณชนทราบถึงแผนการปรับโครงสร้างในรายละเอียดจะก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุমানได้ก็ต่อเมื่อการประกาศนั้นทำอย่างละเอียดเพียงพอ (เช่น เริ่มดำเนินงานตาม

แผนงานหลัก) ที่จะสร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงให้กับผู้ได้รับผลกระทบ ได้แก่ ลูกค้า ผู้ขายสินค้า พนักงาน (หรือตัวแทนพนักงาน) ว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้าง

74. แผนการปรับโครงสร้างจะถือว่าเพียงพอที่จะก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุมานเมื่อกิจการประกาศให้ผู้ถูกกระทบทราบ กิจการจำเป็นที่จะต้องเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างให้เร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และดำเนินการปรับโครงสร้างให้แล้วเสร็จภายในกรอบเวลาที่ไม่น่าทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญต่อแผนนั้น หากการปรับโครงสร้างคาดว่าจะเริ่มต้นล่าช้าหรือจะใช้เวลานานจนไม่สมเหตุผล ผลแผนการปรับโครงสร้างนั้นไม่น่าจะสร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่น ๆ ซึ่งกิจการผูกมัดไว้ในปัจจุบันว่าจะทำการปรับโครงสร้าง เนื่องจากกรอบเวลาดังกล่าวทำให้กิจการมีโอกาสที่จะเปลี่ยนแปลงแผนการปรับโครงสร้างได้
75. การตัดสินใจของฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการที่จะปรับโครงสร้างก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะไม่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุมาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ถ้ากิจการไม่ได้ปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 75.1 เริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง หรือ
- 75.2 ประกาศลักษณะหลักของแผนการปรับโครงสร้างให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ การประกาศนั้นต้องเป็นไปในลักษณะที่เฉพาะเจาะจงเพียงพอที่จะสร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงแก่ผู้ได้รับผลกระทบว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้าง

ในกรณีที่กิจการเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือประกาศลักษณะหลักให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน หากการปรับโครงสร้างนั้นมีสาระสำคัญ และการไม่เปิดเผยข้อมูลจะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

76. แม้ว่าการตัดสินใจของฝ่ายบริหารเพียงอย่างเดียวจะไม่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุมาน แต่เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนหน้านั้นประกอบกับการตัดสินใจของฝ่ายบริหารอาจก่อให้เกิดภาวะผูกพันดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การเจรจาต่อรองกับตัวแทนพนักงานเกี่ยวกับเงินที่จะจ่ายเมื่อเลิกจ้างหรือการต่อรองกับผู้ที่จะซื้อการดำเนินงาน การเจรจาดังกล่าวจะสรุปผลได้ก็ต่อเมื่อได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการ เมื่อการอนุมัติได้เกิดขึ้นและมีการสื่อสารให้ฝ่ายอื่น ๆ ทราบจะถือว่ากิจการได้ก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุมานที่จะปรับโครงสร้าง หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 72
77. ในบางกรณีคณะกรรมการจะได้รับสิทธิให้อำนาจสูงสุด โดยคณะกรรมการจะประกอบด้วยตัวแทนของกลุ่มผลประโยชน์ที่ไม่ใช่ฝ่ายบริหาร เช่น ตัวแทนพนักงาน หรือในกรณีที่คณะกรรมการจำเป็นต้องแจ้งต่อตัวแทนดังกล่าวก่อนที่จะตัดสินใจปรับโครงสร้าง ภาวะผูกพันจากการอนุมานของ

กิจการในการปรับโครงสร้างอาจเกิดขึ้นเนื่องจากการตัดสินใจของคณะกรรมการได้เกี่ยวข้องกับการสื่อสารกับตัวแทนของกลุ่มผลประโยชน์แล้ว

78. เมื่อกิจการขายการดำเนินงาน ภาระผูกพันจะไม่ถือว่าเกิดขึ้นจนกระทั่งกิจการได้ผูกมัดที่จะขายการดำเนินงานนั้น เช่น มีการทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย
79. แม้ว่ากิจการตัดสินใจที่จะขายการดำเนินงาน และได้ประกาศถึงการตัดสินใจนั้นต่อสาธารณชน กิจการยังไม่ถือว่าได้ผูกมัดที่จะขายการดำเนินงานนั้นจนกระทั่งกิจการสามารถระบุผู้ซื้อและตกลงทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย トラบโดที่กิจการยังไม่ได้ทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย กิจการยังคงสามารถเปลี่ยนใจและอาจดำเนินการเป็นอย่างอื่น หากกิจการไม่สามารถหาผู้ซื้อที่จะตกลงตามเงื่อนไขที่กิจการยอมรับได้ หากการขายการดำเนินงานถือเป็นส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้าง กิจการต้องทบทวนการต่อค่าของสินทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงานนั้นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การต่อค่าของสินทรัพย์ เมื่อการขายการดำเนินงานเป็นเพียงส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้าง ภาระผูกพันจากการอนุมานอาจเกิดขึ้นกับส่วนอื่น ๆ ของการปรับโครงสร้างก่อนที่กิจการจะทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย
80. ประมาณหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องรวมรายการจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างที่เป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 80.1 จำเป็นต้องเกิดในการปรับโครงสร้างนั้น
- 80.2 ไม่เกี่ยวข้องกับการที่มีอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ
81. ประมาณหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องไม่รวมรายการจ่ายต่อไปนี้
- 81.1 ค่าอบรมหรือค่าย้ายสถานที่ของพนักงานที่ยังทำงานอยู่
- 81.2 ค่าใช้จ่ายทางการตลาด หรือ
- 81.3 เงินลงทุนในระบบหรือเครือข่ายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่าย
- รายการข้างต้นเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจในอนาคต และไม่ถือเป็นหนี้สินสำหรับการปรับโครงสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวโดยใช้เกณฑ์การรับรู้รายการเสมือนว่ารายการนั้นเกิดขึ้นอย่างเป็นอิสระจากการปรับโครงสร้าง
82. กิจการต้องไม่นำขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งสามารถระบุได้จนถึงวันที่มีการปรับโครงสร้างมารวมเป็นประมาณหนี้สิน ถ้าผลขาดทุนนั้นไม่เกี่ยวข้องกับสัญญาที่สร้างภาระตามคำนิยามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10
83. ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 51 กิจการต้องไม่นำรายการผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมาพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณหนี้สินจากการปรับโครงสร้าง แม้ว่ากรจำหน่ายสินทรัพย์นั้นจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้าง

การเปิดเผยข้อมูล

84. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท
- 84.1 จำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวดรายงาน
 - 84.2 จำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้เพิ่มเติมในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่
 - 84.3 จำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด (เช่น รายจ่ายที่เกิดขึ้นและนำไปลดประมาณการหนี้สิน)
 - 84.4 จำนวนประมาณการหนี้สินที่ไม่ได้ใช้ที่ต้องกลับบัญชีในระหว่างงวด
 - 84.5 จำนวนคิดลดที่เพิ่มขึ้นในระหว่างงวดของประมาณการหนี้สินเนื่องจากเวลาที่ผ่านไปและจากผลของอัตราคิดลดที่เปลี่ยนแปลง
- กิจการไม่จำเป็นต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ
85. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท
- 85.1 คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
 - 85.2 สิ่งที่ชี้บอกความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้เกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต (ตามที่ระบุ ในย่อหน้าที่ 48) เมื่อกิจการจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอ และ
 - 85.3 จำนวนรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชย โดยระบุจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้สำหรับรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชยนั้น
86. กิจการต้องให้คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละประเภท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้หากทำได้ในทางปฏิบัติ เว้นแต่ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระหนี้สินนั้นอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้
- 86.1 ประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36 ถึง 52
 - 86.2 สิ่งที่ชี้บอกความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และ
 - 86.3 ความน่าจะเป็นที่จะได้รับชดเชย
87. ในการกำหนดว่าประมาณการหนี้สินหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นรายการใดอาจนำมารวมไว้เป็นประเภทเดียวกัน กิจการต้องพิจารณาว่ารายการต่าง ๆ มีลักษณะคล้ายคลึงกันอย่างไรเพียงพอจนทำให้กิจการสามารถใช้ข้อความเดียวกันในการอธิบายถึงรายการเหล่านั้น และสามารถบรรลุเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 85.1 85.2 86.1 และ 86.2 ได้ ดังนั้น การจะรวมจำนวนที่เกี่ยวข้องกับการประกันสินค้า

ต่างชนิดไว้เป็นประมาณการหนี้สินประเภทเดียวกันจึงอาจถือเป็นการเหมาะสม แต่การนำจำนวนที่เกี่ยวข้องกับการรับประกันสินค้าปกติและจำนวนที่จะเกิดจากการฟ้องร้องตามกฎหมายมารวมไว้เป็นประมาณการหนี้สินประเภทเดียวกันจึงอาจถือเป็นการไม่เหมาะสม

88. หากประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเกิดจากสถานการณ์ชุดเดียวกัน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 ถึง 86 ในลักษณะที่แสดงให้เห็นถึงความเกี่ยวพันระหว่างประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้น
89. เมื่อกิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36 ถึง 52 หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
90. เมื่อกิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กิจการต้องหลีกเลี่ยงการชี้แนะที่อาจทำให้เข้าใจผิดเกี่ยวกับระดับความน่าจะเป็นที่รายได้จะเกิดขึ้น
91. หากกิจการไม่เปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 และ 89 เนื่องจากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
92. ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิดที่กิจการจะสามารถคาดการณ์ได้ว่าการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 ถึง 89 จะทำให้สถานะของกิจการเกี่ยวกับข้อพิพาทกับฝ่ายอื่น ๆ ในเรื่องเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หรือสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เกิดความโอบอ้อมอย่างรุนแรง ในกรณีนี้ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว แต่ต้องเปิดเผยถึงลักษณะทั่วไปของข้อพิพาทพร้อมกับข้อเท็จจริงและเหตุผลของการไม่เปิดเผยข้อมูลนั้น

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

93. กิจการต้องรับรู้ผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ณ วันถือปฏิบัติ (หรือก่อนวันถือปฏิบัติ) โดยการปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดแรกที่กิจการได้นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนแต่ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนที่นำเสนอ หรือปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบหากกิจการไม่ได้ปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
94. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

วันถือปฏิบัติ

95. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
96. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก ตาราง - ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และรายจ่ายที่จะได้รับชดเชย

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ประมวลการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

ผลของเหตุการณ์ในอดีตทำให้กิจการอาจสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพื่อจ่ายชำระ ก) ภาระผูกพันในปัจจุบัน หรือ ข) ภาระผูกพันที่เป็นไปได้ที่อาจเกิดจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งจะรู้ว่ามียุ่จริงก็ต่อเมื่อเหตุการณ์อย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนได้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น และไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ		
มีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากร	มีภาระผูกพันที่อาจเกิดขึ้น หรือภาระผูกพันในปัจจุบันที่อาจจะหรืออาจจะไม่ทำให้กิจการสูญเสียทรัพยากร	มีภาระผูกพันที่เป็นไปได้ หรือภาระในปัจจุบันที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรไม่น่าเป็นไปได้
กิจการต้องรับรู้ประมวลการหนี้สิน (ย่อหน้าที่ 14)	กิจการต้องไม่รับรู้ประมวลการหนี้สิน (ย่อหน้าที่ 27)	กิจการต้องไม่รับรู้ประมวลการหนี้สิน (ย่อหน้าที่ 27)
กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมวลการหนี้สิน (ย่อหน้าที่ 84 และ 85)	กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (ย่อหน้าที่ 86)	กิจการไม่ต้องเปิดเผยข้อมูล (ย่อหน้าที่ 86)

ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด เมื่อกิจการไม่สามารถรับรู้หนี้สินได้เนื่องจากไม่สามารถวัดมูลค่าหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจะยังคงเกิดขึ้น และกิจการยังคงต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

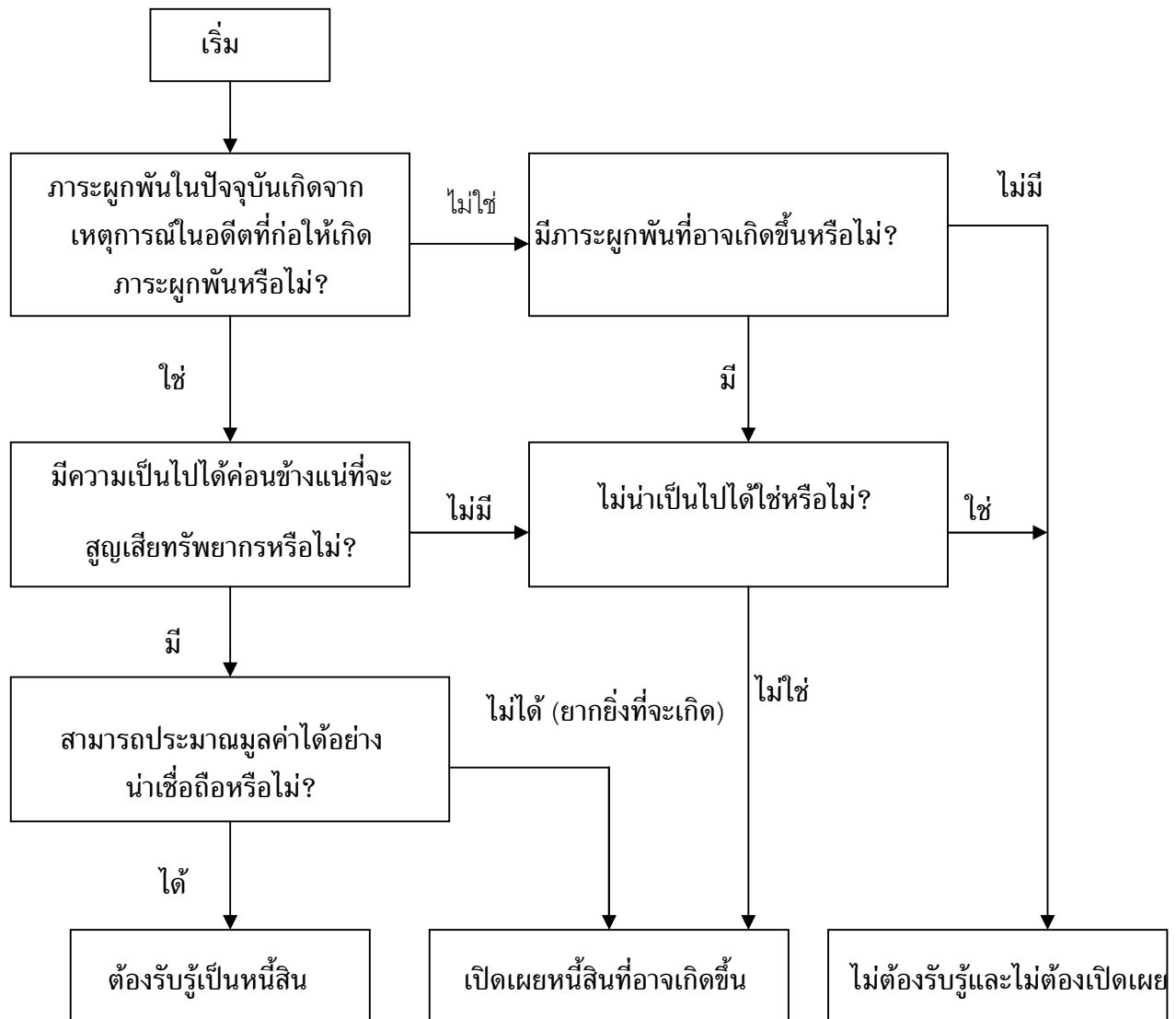
สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งจะรู้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่จริงก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น และไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ		
กิจการน่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างแน่นอน	กิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่ยังไม่แน่นอน	กิจการไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
สินทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ย่อหน้าที่ 33)	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ (ย่อหน้าที่ 31)	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ (ย่อหน้าที่ 31)
	กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ย่อหน้าที่ 89)	กิจการต้องไม่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว (ย่อหน้าที่ 89)

รายการที่จะได้รับชดเชย

รายการทั้งหมดหรือบางส่วนที่จ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สินซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับชดเชยจากบุคคลที่สาม		
กิจการไม่มีภาระผูกพันสำหรับจำนวนรายการที่บุคคลที่สามจะเป็นผู้จ่าย	กิจการมีภาระผูกพันสำหรับจำนวนรายการที่คาดว่าจะได้รับชดเชยและมีความแน่นอนว่ากิจการจะได้รับรายการนั้นคืนภายหลังการจ่ายชำระ	กิจการมีภาระผูกพันสำหรับจำนวนรายการที่คาดว่าจะได้รับชดเชย แต่ไม่มีความแน่นอนว่ากิจการจะได้รับรายการนั้นคืนภายหลังการจ่ายชำระ
กิจการไม่มีหนี้สินสำหรับจำนวนรายการที่จะได้รับชดเชยนั้น (ย่อหน้าที่ 57)	กิจการต้องรับรู้รายการที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน และอาจนำรายการนั้นมาหักลบกับค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ จำนวนรายการที่คาดว่าจะได้รับชดเชยที่รับรู้จะต้องไม่สูงกว่าหนี้สินที่เกี่ยวข้อง (ย่อหน้าที่ 53 และ 54)	กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่คาดว่าจะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์ (ย่อหน้าที่ 53)
กิจการไม่ต้องเปิดเผยข้อมูล	กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรายการที่จะได้รับชดเชย พร้อมกับรับรู้จำนวนที่จ่ายชดเชย (ย่อหน้าที่ 85.3)	กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่คาดว่าจะได้รับชดเชย (ย่อหน้าที่ 85.3)

ภาคผนวก ข แผนผังการตัดสินใจ

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น แผนผังการตัดสินใจนี้จัดทำขึ้นเพื่อสรุปข้อกำหนดหลักของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เกี่ยวกับการรับรู้ประมาณการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น



ข้อสังเกต ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด เมื่อมีความไม่ชัดเจนว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่ หากหลักฐานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตที่เกิดขึ้นน่าจะมีผลทำให้ภาระผูกพันได้เกิดขึ้น กิจการต้องถือว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ย่อหน้าที่ 15 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้)

ภาคผนวก ค ตัวอย่างสำหรับการรับรู้รายการ

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตัวอย่างทุกตัวอย่างต่อไปนี้ สมมติว่างบการเงินของกิจการที่กล่าวถึงมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม สมมติว่ากิจการสามารถประมาณการการสูญเสยทรัพย์สินได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ ประมาณการที่ดีที่สุดที่อ้างถึงคือจำนวนของมูลค่าปัจจุบันที่มีผลกระทบต่อมูลค่าของเงินตามเวลาที่มีสาระสำคัญ ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงการด้อยค่าของสินทรัพย์ แม้ว่าสถานการณ์ที่อธิบายไว้ในตัวอย่างบาง ตัวอย่างอาจชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์อาจด้อยค่าลง

ตัวอย่างที่ 1 การรับประกันสินค้า

ผู้ผลิตได้ให้การรับประกันสินค้าเมื่อขายสินค้าให้กับผู้ซื้อ ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาขายผู้ผลิตจะรับผิดชอบสินค้าให้อยู่ในสภาพดี โดยการซ่อมหรือเปลี่ยนแทนสินค้าที่มีตำหนิภายในเวลา 3 ปี นับจากวันที่ซื้อ จากประสบการณ์ในอดีตของผู้ผลิตพบว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (น่าจะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าเกิดขึ้น) ที่จะมีการเรียกร้องการรับประกันสินค้า

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันคือ การขายสินค้าซึ่งมีการรับประกัน ซึ่งก่อให้เกิดภาวะผูกพันตามกฎหมาย

การสูญเสยทรัพย์สินที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่สำหรับการรับประกันสินค้าโดยรวม (ดูย่อหน้าที่ 24)

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนในการทำให้สินค้าอยู่ในสภาพดีภายใต้การรับประกันสินค้าที่ขายไปก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 24)

ตัวอย่างที่ 2

ก. ที่ดินปนเปื้อนมลพิษ ขณะที่กฎหมายสิ่งแวดล้อมจะได้รับการบัญญัติขึ้นอย่างแน่นอน

กิจการอยู่ในอุตสาหกรรมน้ำมันที่ก่อให้เกิดมลพิษ แต่มีนโยบายที่จะทำการกำจัดมลพิษเฉพาะเมื่อมีกฎหมายของประเทศที่กิจการดำเนินการอยู่กำหนดไว้ หากกิจการดำเนินการอยู่ในประเทศที่ไม่มีข้อกำหนดทางกฎหมายที่ระบุให้กิจการต้องทำการกำจัดมลพิษ และการดำเนินงานของกิจการได้ทำให้ที่ดินในประเทศนั้นเกิดมลพิษเป็นเวลาหลายปี แต่ในวันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ได้มีการร่างกฎหมายที่กำหนดให้กิจการต้องทำการกำจัดมลพิษในที่ดินและร่างกฎหมายนั้นจะมีการบัญญัติเป็นกฎหมายอย่างแน่นอนภายหลังวันสิ้นปีไม่แน่นอน

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันคือ การก่อให้เกิดมลพิษในที่ดินเป็นเวลาหลายปีติดต่อกันในอดีตจนถึงปัจจุบัน ภาวะผูกพันในปัจจุบันคือภาวะผูกพันตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมที่จะมีการบัญญัติขึ้นอย่างแน่นอน

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องบันทึกประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนในการกำจัดมลพิษ (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 22)

ข. ที่ดินปนเปื้อนมลพิษและภาวะผูกพันจากการอนุमान

กิจการอยู่ในอุตสาหกรรมน้ำมันที่ก่อให้เกิดมลพิษในประเทศซึ่งไม่มีกฎหมายสิ่งแวดล้อม อย่างไรก็ตาม กิจการได้ประกาศนโยบายรักษาสีสิ่งแวดล้อมต่อสาธารณชนอย่างกว้างขวางในการกำจัดมลพิษที่เกิดจากการดำเนินงานของกิจการและในอดีตที่ผ่านมากิจการได้ปฏิบัติตามนโยบายที่ประกาศต่อสาธารณชนมาโดยตลอด

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันคือ การทำให้ที่ดินปนเปื้อนมลพิษ ภาวะผูกพันในปัจจุบันคือ ภาวะผูกพันจากการอนุमानที่สร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงให้กับผู้ที่ถูกกระทบว่าการกิจการจะทำการกำจัดมลพิษนั้น

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องบันทึกประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนในการกำจัดมลพิษ (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 และดูคำนิยามของคำว่า ภาวะผูกพันจากการอนุमानในย่อหน้าที่ 10)

ตัวอย่างที่ 3 ฐานการผลิตในทะเล

กิจการมีฐานการผลิตน้ำมันในทะเล ซึ่งตามสัมปทานกำหนดให้กิจการต้องเคลื่อนย้ายฐานการผลิตเมื่อการผลิตสิ้นสุดลงและต้องบูรณะพื้นทะเล กิจการประมาณว่าร้อยละ 90 ของต้นทุนทั้งสิ้นเกี่ยวข้องกับการเคลื่อนย้ายแท่นขุดเจาะ น้ำมันและบูรณะความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการสร้างแท่นดังกล่าว ส่วนอีกร้อยละ 10 เกี่ยวข้องกับการขุดน้ำมัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการได้สร้างแท่นขุดเจาะน้ำมันแล้ว แต่ยังไม่ได้เริ่มขุดเจาะน้ำมัน

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-การก่อสร้างแท่นขุดเจาะน้ำมันซึ่งทำให้เกิดภาวะผูกพันตามกฎหมายภายใต้เงื่อนไขในสัมปทานที่จะต้องเคลื่อนย้ายแท่นขุดเจาะน้ำมันและบูรณะพื้นทะเล อย่างไรก็ตาม กิจการยังไม่มีภาวะผูกพันที่จะต้องแก้ไขความเสียหายที่เกิดจากการขุดเจาะน้ำมัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจากยังไม่ได้เริ่มดำเนินการขุดเจาะน้ำมัน

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนจำนวนร้อยละ 90 ที่จะเกิดขึ้นซึ่งเป็นต้นทุนเกี่ยวกับการเคลื่อนย้ายแท่นขุดเจาะน้ำมันและบูรณะความเสียหายที่เกิดจากการสร้างแท่นขุดเจาะนั้น (ดูย่อหน้าที่ 14) ต้นทุนดังกล่าวต้องรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนแท่นขุดเจาะน้ำมัน ส่วนอีกร้อยละ 10 ของต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการขุดเจาะน้ำมันต้องรับรู้เป็นหนี้สินเมื่อการขุดเจาะน้ำมันเกิดขึ้น

ตัวอย่างที่ 4 นโยบายการคืนเงิน

ร้านค้าปลีกมีนโยบายที่จะคืนเงินหากลูกค้าไม่พอใจในสินค้า แม้ว่ากิจการไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมายที่จะปฏิบัติตามดังกล่าว แต่นโยบายนั้นเป็นที่รู้จักกันโดยทั่วไป

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันคือ การขายสินค้า ซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุমান เนื่องจากการปฏิบัติของร้านค้าสร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงให้กับลูกค้าว่าร้านค้าจะจ่ายเงินคืน

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ส่วนหนึ่งของสินค้าจะต้องมีการส่งคืนเพื่อที่จะรับคืนเงิน (ดูย่อหน้าที่ 24)

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนในการที่จะต้องจ่ายคืนเงินให้กับลูกค้า (ดูย่อหน้าที่ 14 17 และ 24 และดูคำนิยามของคำว่า ภาระผูกพันจากการอนุমানในย่อหน้าที่ 10)

ตัวอย่างที่ 5

ก. กิจการตัดสินใจปิดแผนก โดยก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกิจการยังไม่ได้ปฏิบัติการใด ๆ เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

ณ วันที่ 12 ธันวาคม 25X1 คณะกรรมการของกิจการตัดสินใจที่จะปิดแผนกหนึ่งของกิจการ ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (31 ธันวาคม 25X1) กิจการยังไม่ได้แจ้งการตัดสินใจให้กับผู้ได้รับผลกระทบและยังไม่ได้ปฏิบัติตามการตัดสินใจนั้น

ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน-ข้อเท็จจริงดังกล่าวถือว่ายังไม่มีเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน ดังนั้น กิจการจึงยังไม่มีภาระผูกพัน

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 72)

ข. กิจการตัดสินใจปิดแผนก โดยก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการได้แจ้งและเริ่มปฏิบัติการในเรื่องดังกล่าวแล้ว

ณ วันที่ 12 ธันวาคม 25X1 คณะกรรมการของกิจการตัดสินใจที่จะปิดแผนกผลิตสินค้าประเภทหนึ่ง ณ วันที่ 20 ธันวาคม 25X1 คณะกรรมการได้ตกลงกันถึงแผนการปิดแผนกในรายละเอียด คณะกรรมการได้มีส่ง

จดหมายถึงลูกค้าเพื่อเตือนลูกค้าให้จัดหาสินค้าจากแหล่งทางเลือกอื่น และกิจการได้แจ้งให้พนักงานทราบถึงแรงงานส่วนเกินของกิจการหลังจากที่ได้ปิดแผนกแล้ว

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-เหตุการณ์ที่สร้างภาวะผูกพัน คือ การแจ้งให้ลูกค้าและพนักงานทราบถึงการตัดสินใจปิดแผนก ซึ่งก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการอนุমানนับจากวันที่แจ้ง เพราะทำให้ผู้ได้รับผลกระทบเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่าแผนกนั้นจะถูกปิด

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของต้นทุนในการปิดแผนกนั้น (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 72)

ตัวอย่างที่ 6 ข้อกำหนดตามกฎหมายที่ระบุให้กิจการต้องติดตั้งเครื่องกรองควัน

กิจการต้องติดตั้งเครื่องกรองควันในโรงงานภายในวันที่ 30 มิถุนายน 25X1 ตามข้อกำหนดของกฎหมายใหม่ แต่กิจการยังไม่ได้ติดตั้งเครื่องกรองควัน

ก) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X0 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันยังไม่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันเกี่ยวกับต้นทุนในการ ติดตั้งเครื่องกรองควัน หรือภาวะผูกพันเกี่ยวกับค่าปรับตามกฎหมาย

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนในการติดตั้งเครื่องกรองควัน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 ถึง 19)

ข) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-ยังคงไม่มีภาวะผูกพันในการ ติดตั้งเครื่องกรองควัน เพราะว่าเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันในการติดตั้งเครื่องกรองควันยังไม่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายได้เกิดขึ้นแล้ว ซึ่งอาจทำให้การ ที่กิจการต้องจ่ายค่าปรับตามกฎหมาย

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-การประเมินความน่าจะเป็นว่ากิจการ จะต้องเสียค่าปรับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายนั้นขึ้นอยู่กับรายละเอียดของกฎหมายและความเข้มงวดของการบังคับใช้กฎหมาย

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนในการติดตั้งเครื่องกรองควัน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ค่าปรับที่กิจการน่าจะต้องจ่ายด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุด (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 ถึง 19)

ตัวอย่างที่ 7 การอบรมพนักงานซึ่งเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีเงินได้

รัฐบาลประกาศเปลี่ยนแปลงในระบบภาษีเงินได้ทำให้กิจการที่อยู่ในภาคที่ให้บริการทางการเงินจำเป็นต้องอบรมพนักงานในส่วนบริหารและการขายจำนวนมาก เพื่อให้แน่ใจว่าพนักงานสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในกฎหมายที่เกี่ยวกับการให้บริการทางการเงินได้อย่างถูกต้อง กิจการยังไม่ได้อบรมพนักงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-ภาวะผูกพันยังไม่เกิดขึ้นเนื่องจากเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน (การอบรมพนักงาน) ยังไม่ได้เกิดขึ้น

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 ถึง 19)

ตัวอย่างที่ 8 สัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ

กิจการดำเนินงานโดยเช่าโรงงานภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ในระหว่างเดือนธันวาคม 25X1 กิจการได้ย้ายสถานที่ดำเนินงานไปยังโรงงานแห่งใหม่ อายุของสัญญาเช่าโรงงานเก่ายังคงเหลืออีก 4 ปี กิจการไม่สามารถยกเลิกสัญญาเช่าและไม่สามารถให้ผู้อื่นเช่าโรงงานต่อได้

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันคือ การลงนามในสัญญาเช่า ซึ่งก่อให้เกิดภาวะผูกพันตามกฎหมาย

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเมื่อสัญญาเช่ากลายเป็นสัญญาที่สร้างภาระ (ก่อนที่สัญญาเช่าดังกล่าวจะกลายเป็นสัญญาที่สร้างภาระ กิจการต้องบันทึกสัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า)

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับการจ่ายค่าเช่าที่ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ (ดูย่อหน้าที่ 5.3 14 และ 66)

ตัวอย่างที่ 9 การค้ำประกัน

ระหว่างปี 25X4 บริษัท ก ค้ำประกันการกู้ยืมให้บริษัท ข ซึ่งในขณะนั้นมีฐานะการเงินดี ในระหว่างปี 25X5 บริษัท ข ประสบปัญหาทางการเงิน และ ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25X5 บริษัท ข ได้ยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอพิทักษ์ทรัพย์จากเจ้าหนี้ภายใต้กฎหมายล้มละลาย

สัญญาฉบับนี้เป็นไปตามนิยามของสัญญาประกันภัยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยอยู่ภายใต้ขอบเขตตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) เนื่องจากสัญญาดังกล่าวเป็นไปตามค่านิยามของสัญญาค้ำประกันทางการเงินในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่า

เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ด้วย โดยหากผู้ออกสัญญาได้ยืนยันอย่างแนบแน่นว่าสัญญาฉบับนี้เป็นสัญญาประกันภัย และได้ใช้นโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาประกันภัย ผู้ออกสัญญาอาจเลือกใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) อนุญาตให้ผู้ออกสัญญาใช้นโยบายการบัญชีที่ใช้อยู่ต่อไปสำหรับสัญญาประกันภัยถ้าเป็นไปตามข้อกำหนดเบื้องต้นที่ระบุไว้ โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) อนุญาตให้มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ถ้าเข้าตามเงื่อนไขที่ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของนโยบายการบัญชี ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) อนุญาตให้ใช้ และเป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับสัญญาค้ำประกันทางการเงินที่เป็นไปตามขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ด้วย

ก) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันคือ การให้การค้ำประกัน ซึ่งก่อให้เกิดภาวะผูกพันตามกฎหมาย

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X4 การจ่ายชำระประโยชน์เชิงเศรษฐกิจยังไม่ถึงระดับมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้การค้ำประกันด้วยมูลค่ายุติธรรม

ข) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพันคือ การให้การค้ำประกัน ซึ่งก่อให้เกิดภาวะผูกพันตามกฎหมาย

การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาวะผูกพันดังกล่าว

ข้อสรุป-กิจการต้องวัดมูลค่าการค้ำประกันในภายหลังด้วยจำนวนที่สูงกว่าของ (1) ประมาณการที่ดีที่สุดของภาวะผูกพัน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 23) และ (2) จำนวนรับรู้เริ่มแรกหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่สอดคล้องตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้

ตัวอย่างที่ 10 คดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาล

ในปี 25X5 หลังพิธีแต่งงาน มีผู้เสียชีวิต 10 ราย ซึ่งมีความน่าจะเป็นว่าเนื่องจากอาหารที่กิจการขายเป็นพิษ กระบวนการฟ้องร้องตามกฎหมายได้เริ่มขึ้นเพื่อเรียกร้องความเสียหายจากกิจการ แต่กิจการยังมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับหนี้สินจากความเสียหายดังกล่าวอยู่ จนกระทั่งงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ได้รับการอนุมัติ ทนายความของกิจการให้ความเห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้สินที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม เมื่อกิจการจัดทำงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ทนายความของกิจการให้คำแนะนำว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะต้องรับผิดชอบในคดีนี้ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในรูปคดี

ก) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-จากหลักฐานที่มีอยู่ ณ วันที่ งบการเงินได้รับการอนุมัติพบว่า กิจการไม่มีภาวะผูกพันที่เป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 15 ถึง 16) แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ว่าความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพย์สินอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้ (ดูย่อหน้าที่ 86)

ข) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X6

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-จากหลักฐานที่มีอยู่ กิจการเกิดภาวะผูกพันในปัจจุบันขึ้น

การสูญเสียทรัพย์สินที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในการจ่ายชำระ-มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่

ข้อสรุป-กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยประมาณการที่ดีที่สุดของจำนวนที่จะต้องจ่ายชำระภาวะผูกพันนั้น (ดูย่อหน้าที่ 14 ถึง 16)

ตัวอย่างที่ 11 การซ่อมแซมและการบำรุงรักษา

สินทรัพย์บางอย่างจำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายที่เป็นสาระสำคัญทุกช่วงปีหนึ่ง ๆ นอกเหนือจากการบำรุงรักษาตามปกติ เช่น การประกอบใหม่ การปรับปรุงใหม่ การเปลี่ยนแทนส่วนประกอบที่สำคัญ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการปันส่วนรายจ่ายของสินทรัพย์ให้กับส่วนประกอบของสินทรัพย์นั้น เมื่อส่วนประกอบดังกล่าวมีอายุการใช้งานที่แตกต่างกันหรือมีรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน

ก. ต้นทุนในการปรับปรุงใหม่-ไม่มีข้อกำหนดตามกฎหมาย

เตาเผามีเยื่อที่จำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแทนทุก ๆ 5 ปี เนื่องจากเหตุผลทางเทคนิค ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เยื่อเตาเผาได้ใช้ไปแล้วเป็นเวลา 3 ปี

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-กิจการยังไม่มีภาวะผูกพันในปัจจุบัน

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 ถึง 19)

กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนเยื่อ เนื่องจาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการยังไม่มีภาวะผูกพันที่จะต้องเปลี่ยนแทนเยื่อที่มีอยู่ ซึ่งไม่ได้ขึ้นอยู่กับภาระทำในอนาคตของกิจการ แม้ว่าความตั้งใจที่จะก่อให้เกิดรายจ่ายดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับการตัดสินใจว่าจะใช้เตาเผาต่อไปหรือเปลี่ยนแทนเยื่อ ในกรณีนี้กิจการต้องบันทึกต้นทุนในการบุเตาเผาเป็นสินทรัพย์ และทยอยตัดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการให้ประโยชน์ของเยื่อนั้น แทนที่จะมีการรับรู้ประมาณการหนี้สิน เยื่อเตาเผาจะต้องมีการคิดค่าเสื่อมราคาเป็นเวลา 5 ปี หนี้สินต้นทุนการเปลี่ยนแทนเยื่อที่เกิดขึ้น จะนำไปบันทึกเป็นต้นทุนเยื่อใหม่แต่ละอัน โดยตัดค่าเสื่อมราคาต่อเนื่องเป็นเวลา 5 ปี

ข. ต้นทุนในการปรับปรุงใหม่-ตามข้อกำหนดในกฎหมาย

กฎหมายกำหนดให้สายการบินต้องยกเครื่องเครื่องบินทุก ๆ 3 ปี

ภาวะผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาวะผูกพัน-กิจการยังไม่มีภาวะผูกพันในปัจจุบัน

ข้อสรุป-กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 14 และ 17 ถึง 19)

กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนการยกเครื่องของเครื่องบินเป็นประมาณการหนี้สินด้วยเหตุผลเดียวกับตัวอย่างก่อนที่ ต้องไม่รับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนเยื่อเตาเผาเป็นประมาณการหนี้สิน แม้ว่าข้อกำหนดตามกฎหมายจะกำหนดให้กิจการต้องยกเครื่อง แต่ต้นทุนการยกเครื่องไม่ถือเป็นหนี้สิน เนื่องจากการยกเครื่องไม่ได้ขึ้นอยู่กับภาระทำในอนาคตของกิจการ กิจการสามารถหลีกเลี่ยงรายจ่ายในการยกเครื่องหากกิจการตัดสินใจขายเครื่องบิน ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้ต้นทุนในการยกเครื่องเป็นประมาณการหนี้สิน แต่ควรนำระยะเวลาที่คาดว่าจะต้องทำการบำรุงรักษาในอนาคตมาพิจารณาในการตัดค่าเสื่อมราคาของเครื่องบิน เช่น กิจการควรนำจำนวนที่เทียบเท่ากับต้นทุนในการบำรุงรักษาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมาตัดค่าเสื่อมราคาตลอดระยะเวลา 3 ปี

ภาคผนวก ง การเปิดเผยข้อมูล

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็น การเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 85

ตัวอย่างที่ 1 การค้าประกัน

ณ วันที่ขาย กิจการได้ค้าประกันสินค้าจำนวน 3 ชนิดที่ขายให้แก่ผู้ซื้อ โดยกิจการจะรับซ่อมและเปลี่ยนชิ้นส่วนที่เสียหายตลอดเวลา 2 ปีนับจากวันที่ขาย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการรับรู้ประมาณการหนี้สินจำนวน 60,000 บาท กิจการไม่ได้คิดลดประมาณการหนี้สิน เนื่องจากผลกระทบจากการคิดลดไม่มีสาระสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

“กิจการได้รับรู้ประมาณการหนี้สินจำนวน 60,000 บาท สำหรับการเรียกร้องการรับประกันสินค้าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสินค้าที่ขายไประหว่าง 3 ปีที่ผ่านมา กิจการคาดว่าจะรายจ่ายส่วนใหญ่จะเกิดขึ้นในงวดบัญชีหน้า และค่าใช้จ่ายทั้งหมดจะเกิดขึ้นภายในระยะ 2 ปี ตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน”

ตัวอย่างที่ 2 ต้นทุนในการรื้อถอน

ในปี 2500 กิจการมีการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับนิวเคลียร์ซึ่งกิจการได้รับรู้ประมาณการหนี้สินในการกำจัดจำนวน 300 ล้านบาท ซึ่งประมาณขึ้นจากข้อสมมติว่าการกำจัดจะเกิดขึ้นภายใน 60 ถึง 70 ปี ข้างหน้า อย่างไรก็ตาม อาจมีความน่าจะเป็นที่การกำจัดนั้นอาจจะไม่เกิดขึ้นจนกระทั่ง 100 ถึง 110 ปี ข้างหน้า ซึ่งในกรณีดังกล่าว มูลค่าปัจจุบันของต้นทุนในการรื้อถอนจะลดลงอย่างมีนัยสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

“กิจการได้รับรู้ประมาณการหนี้สินจำนวน 300 ล้านบาท สำหรับต้นทุนในการกำจัดกากนิวเคลียร์ ต้นทุนดังกล่าวคาดว่าจะเกิดขึ้นระหว่างปี 2560 และ 2570 อย่างไรก็ตาม มีความเป็นไปได้ที่กิจการอาจไม่ต้องกำจัดกากนิวเคลียร์ดังกล่าว จนกระทั่งปี 2600 ถึง 2610 หากกิจการคาดการณ์ว่าต้นทุนการรื้อถอนจะไม่เกิดขึ้นระหว่างปี 2600 ถึง 2610 ประมาณการหนี้สินจะมีจำนวนลดลงเหลือ 136 ล้านบาท ประมาณการหนี้สินได้มีการประมาณขึ้นโดยอ้างอิงกับวิทยาการที่มีอยู่และราคาในปัจจุบัน และคิดลดโดยใช้อัตราคิดลดที่แท้จริงจำนวนร้อยละ 2 ”

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็น การเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 92 เมื่อข้อมูลบางประการที่กำหนดให้ต้องเปิดเผยไม่สามารถเปิดเผยได้ เนื่องจากคาดว่าข้อมูลนั้นจะทำให้เกิดการโอนเอียงอย่างรุนแรงต่อสถานะของกิจการเกี่ยวกับกรณีพิพาทกับอีกฝ่ายหนึ่ง

ตัวอย่างที่ 3 ข้อยกเว้นในการเปิดเผยข้อมูล

กิจการได้เกิดข้อพิพาทกับคู่แข่งเกี่ยวกับการละเมิดลิขสิทธิ์ และกิจการถูกฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายจำนวน 100 ล้านบาท กิจการรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับภาวะผูกพันนั้นแต่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 84 และ 85 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

“การฟ้องร้องยังอยู่ในชั้นการพิจารณาคดีกับบริษัทคู่แข่ง ซึ่งกล่าวหาว่ากิจการละเมิดลิขสิทธิ์เป็นจำนวน 100 ล้านบาท กิจการไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากกิจการคาดว่าข้อมูลดังกล่าวจะทำให้เกิดผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อผลของคดีความ ซึ่งกรรมการของกิจการมีความเห็นว่ากิจการมีโอกาที่จะชนะคดี”

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน พ.ศ. 2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS 38: Intangible Assets (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-7
คำนิยาม	8-17
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	9-17
สามารถระบุได้	11-12
การควบคุม	13-16
ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต	17
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	18-67
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก	25-32
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ	33-43
การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ	35-41
รายการที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ	42-43
ดำเนินการ	
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการอุดหนุนของรัฐบาล	44
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน	45-47
ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายใน	48-50
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน	51-67
ขั้นตอนการวิจัย	54-56
ขั้นตอนการพัฒนา	57-64
ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน	65-67
การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย	68-71
ค่าใช้จ่ายในอดีตที่ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์	71
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ	72-87
วิธีราคาทุน	74
วิธีการตีราคาใหม่	75-87
อายุการให้ประโยชน์	88-96
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน	97-106
ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย	97-99

มูลค่าคงเหลือ	100-103
การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย	104-106
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน	107-110
การทบทวนการประเมินอายุการให้ประโยชน์	109-110
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน – ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์	111
การเลิกใช้และการจำหน่าย	112-117
การเปิดเผยข้อมูล	118-128
การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป	118-123
การวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลังการรับรู้รายการด้วยราคาที่ดีใหม่	124-125
รายจ่ายในการวิจัยและพัฒนา	126-127
การเปิดเผยข้อมูลอื่น	128
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันที่มีผลบังคับใช้	130-132
การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน	131
การปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้	132
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	133
ตัวอย่างประกอบ	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 133 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการกำหนดไว้โดยเฉพาะในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนถ้าเข้าเกณฑ์ที่กำหนดไว้โดยเฉพาะเท่านั้น นอกจากนี้ ยังกำหนดวิธีการวัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและการเปิดเผยข้อมูลโดยเฉพาะเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนยกเว้น
 - 2.1 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำหนดไว้ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
 - 2.2 สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - 2.3 การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของการสำรวจและการประเมินค่าสินทรัพย์ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจ และการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่)
 - 2.4 รายจ่ายในการพัฒนา และ ชุด แร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายกันซึ่งไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้
3. หากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชี สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทใดไว้ โดยเฉพาะแล้วกิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้นมาถือปฏิบัติแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างของรายการที่ไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติมีดังต่อไปนี้

- 3.1 สิทธิประโยชน์ที่ไม่มีตัวตนที่กิจการถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
 - 3.2 สิทธิประโยชน์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)
 - 3.3 สัญญาเช่าที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า
 - 3.4 สิทธิประโยชน์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 3.5 สิทธิประโยชน์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) การรับรู้และการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงิน บางรายการที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า
 - 3.6 ค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ (คู่มือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 3.7 ต้นทุนการได้มารอดัดจำหน่าย และสิทธิประโยชน์ที่ไม่มีตัวตนซึ่งเกิดจากสิทธิตามสัญญากรรมธรรม์ ประกันภัยของผู้ให้ประกันภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งมาตรฐานดังกล่าวกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล โดยเฉพาะสำหรับต้นทุนการได้มารอดัดจำหน่าย แต่ไม่ได้ระบุการเปิดเผยข้อมูลสำหรับสิทธิประโยชน์ที่ไม่มีตัวตนดังกล่าว ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลสำหรับสิทธิประโยชน์ที่ไม่มีตัวตนดังกล่าว จึงให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานบัญชีฉบับนี้ด้วย
 - 3.8 สิทธิประโยชน์ที่ไม่มีตัวตนที่ไม่หมุนเวียนซึ่งจัดประเภทเป็นสิทธิประโยชน์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสิทธิประโยชน์ที่ยกเลิกซึ่งจัดประเภทไว้เป็นถือไว้เพื่อขาย) ตามนิยามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สิทธิประโยชน์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
4. สิทธิประโยชน์ที่ไม่มีตัวตนบางรายการอาจเป็นส่วนหนึ่งของสิ่งที่มีตัวตน เช่น คอมแพคดิสก์ (ในกรณีของโปรแกรมคอมพิวเตอร์) เอกสารทางกฎหมาย (ในกรณีของใบอนุญาตหรือสิทธิบัตร) หรือแผ่นฟิล์ม ในการกำหนดว่าสิทธิประโยชน์ที่มีองค์ประกอบทั้งที่มีตัวตนและไม่มีตัวตนจะถือเป็นสิทธิประโยชน์ที่มีตัวตน ซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือเป็นสิทธิประโยชน์ที่ไม่มีตัวตนซึ่งต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องอาศัยดุลยพินิจในการพิจารณาและประเมินว่าองค์ประกอบใดมีนัยสำคัญมากกว่ากัน

ตัวอย่างเช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์สำหรับเครื่องมือที่ควบคุมโดยโปรแกรมคอมพิวเตอร์ซึ่งไม่สามารถทำงานได้โดยปราศจากโปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้น ให้ถือว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องมือและถือเป็นที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สำหรับระบบปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ให้ถือหลักปฏิบัติเดียวกันกับข้างต้น เมื่อโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นส่วนประกอบที่สามารถแยกออกจากอุปกรณ์คอมพิวเตอร์ได้ โปรแกรมคอมพิวเตอร์นั้นต้องถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับรายการในกิจกรรมด้านการโฆษณา การอบรม การเริ่มดำเนินงานใหม่ การวิจัยและพัฒนา การวิจัยและการพัฒนาถือเป็นกิจกรรมที่มุ่งพัฒนาความรู้ ดังนั้นถึงแม้ว่ากิจกรรมดังกล่าวอาจก่อให้เกิดสินทรัพย์ที่มีตัวตน เช่น แม่แบบของผลิตภัณฑ์ แต่องค์ประกอบที่มีตัวตนของสินทรัพย์นั้นถือว่ามีค่าความสำคัญรองจากองค์ประกอบที่ไม่มีตัวตน อันได้แก่องค์ความรู้ที่อยู่ในสินทรัพย์มีตัวตนนั้น
6. ในกรณีของสัญญาเช่าการเงิน สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าดังกล่าวอาจเป็นได้ทั้งสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก ให้ผู้เช่านำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายใต้สัญญาเช่าการเงินดังกล่าว สิทธิตามข้อตกลงที่อนุญาตให้ใช้รายการต่าง ๆ เช่น फिल्मภาพยนตร์ วิดีทัศน์ บทละคร บทภาพยนตร์ สิทธิบัตร และลิขสิทธิ์ ไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า และให้ถืออยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
7. ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีโดยทั่วไปอาจไม่ครอบคลุมถึงกิจกรรมบางกิจกรรมหรือรายการบัญชีบางรายการที่มีลักษณะเฉพาะจนทำให้เกิดประเด็นทางบัญชีที่อาจจำเป็นต้องใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างไป ตัวอย่างเช่น รายการในการสำรวจ พัฒนาและขุดเจาะน้ำมัน ก๊าซธรรมชาติและแหล่งทรัพยากรแร่ ในอุตสาหกรรมด้านการขุดเจาะ และกรณีของสัญญาการประกันภัย ดังนั้น กิจกรรมจึงไม่ต้องนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติกับรายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมดังกล่าว อย่างไรก็ตาม กิจกรรมในอุตสาหกรรมด้านการขุดเจาะหรือกิจการผู้รับประกันภัยต้องนำมาตราฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น (เช่น โปรแกรมคอมพิวเตอร์) และรายการอื่น ๆ (เช่น ต้นทุนในการเริ่มดำเนินงานใหม่)

คำนิยาม

8. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

ตลาดซื้อขายคล่อง

หมายถึง

ตลาดที่มีคุณสมบัติทุกข้อดังต่อไปนี้

- 1) รายการที่ซื้อขายในตลาดต้องมีลักษณะเหมือนกัน
- 2) ต้องมีผู้เต็มใจซื้อและขายตลอดเวลาทำการ
- 3) ต้องเปิดเผยราคาต่อสาธารณชน

การตัดจำหน่าย	หมายถึง	การปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น
สินทรัพย์	หมายถึง	ทรัพยากรที่เป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้ 1) อยู่ในความควบคุมของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจาก เหตุการณ์ในอดีต 2) ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ
มูลค่าตามบัญชี	หมายถึง	จำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน หลังจากหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการ ด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์
ราคาทุน	หมายถึง	จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ซื้อหรือสร้างสินทรัพย์ นั้น หรือจำนวนที่กิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์ตามข้อกำหนด ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่าย โดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
จำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่าย	หมายถึง	ราคาทุนของสินทรัพย์หรือจำนวนอื่นที่ใช้แทนราคาทุน หักด้วยมูลค่าคงเหลือ
การพัฒนา	หมายถึง	การนำผลของการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในแผนงานหรือ การออกแบบเพื่อผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่าง เป็นสำคัญก่อนที่จะเริ่มผลิตหรือใช้ในเชิงพาณิชย์ไม่ว่าสิ่ง นั้นจะเป็นวัตถุดิบชิ้นส่วนอุปกรณ์ ผลิตภัณฑ์ กระบวนการ ระบบ หรือบริการ
มูลค่าเฉพาะกิจการ	หมายถึง	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่กิจการคาดว่าจะได้รับ จากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่อง และจากการขาย สินทรัพย์นั้นเมื่อสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์หรือที่คาดว่าจะ เกิดเมื่อมีการโอนเพื่อชำระหนี้สิน
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะ

		ของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์	หมายถึง	จำนวนของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	หมายถึง	สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ
สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงิน	หมายถึง	เงินสดที่ถือครองหรือสินทรัพย์ที่กิจการจะได้รับเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน หรือที่สามารถระบุได้
การวิจัย	หมายถึง	การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ความเข้าใจใหม่ ๆ ทางด้านวิทยาศาสตร์หรือทางด้านเทคนิค
มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน	หมายถึง	จำนวนเงินโดยประมาณที่กิจการจะได้รับ ณ เวลาปัจจุบันจากการจำหน่ายสินทรัพย์หลังจากหักต้นทุนโดยประมาณที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่าย หากสินทรัพย์ มีอายุและสภาพที่คาดว่าจะ เป็น ณ วันสิ้นอายุการให้ประโยชน์
อายุการให้ประโยชน์	หมายถึง	กรณีใดกรณีหนึ่งต่อไปนี้ 1) ระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะมีสินทรัพย์ไว้ใช้ 2) จำนวนผลผลิตหรือจำนวนหน่วยในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

9. กิจการมักใช้ทรัพยากรหรือก่อให้เกิดหนี้สินเพื่อซื้อ พัฒนา รักษา ระดับ หรือยกระดับทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนต่าง ๆ เช่น ความรู้ทางวิทยาศาสตร์หรือความรู้ทางด้านเทคนิค การออกแบบ การนำระบบหรือกระบวนการใหม่มาปฏิบัติ สิทธิตามใบอนุญาต สิทธิทางปัญญา ความรู้ทางการตลาด และเครื่องหมายการค้า ซึ่งรวมถึงชื่อผลิตภัณฑ์และชื่อสิ่งพิมพ์ ตัวอย่างของรายการที่เกิดจากทรัพยากรข้างต้น ได้แก่ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ फिल्मภาพยนตร์ รายชื่อลูกค้า สิทธิในการให้บริการสินเชื่อเพื่อที่อยู่อาศัย ใบอนุญาตทำการประมง โควต่านำเข้าสินค้า สิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ ความสัมพันธ์กับลูกค้าหรือกับผู้ชายสินค้า ความจงรักภักดีต่อสินค้า ส่วนแบ่งตลาด และสิทธิทางการตลาด
10. รายการที่ระบุอยู่ในย่อหน้าที่ 9 อาจไม่เข้าเงื่อนไขการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ทุกรายการ รายการที่จะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ต้องสามารถระบุได้

ต้องอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ และต้องก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หากรายการใดไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องรับรู้รายการที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาหรือก่อให้เกิดซึ่งรายการนั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที อย่างไรก็ตาม หากรายการนั้นเกิดจากการรวมธุรกิจ รายการดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยมที่ต้องรับรู้ ณ วันที่ซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 68)

สามารถระบุได้

11. คำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกำหนดให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องสามารถระบุแยกจากค่าความนิยมได้ ค่าความนิยมที่รับรู้จากการรวมธุรกิจถือเป็นสินทรัพย์ที่แสดงถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์อื่นที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ซึ่งไม่สามารถระบุและรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากได้ ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตดังกล่าวอาจเกิดขึ้นจากการผนวกระหว่างสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ หลายๆ รายการที่ได้มารวมกัน หรือเกิดจากสินทรัพย์เหล่านั้น ซึ่งแต่ละรายการไม่เข้าเกณฑ์ที่จะรับรู้ในงบการเงิน
12. **สินทรัพย์สามารถระบุได้ก็ต่อเมื่อ**
 - 12.1 สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ กล่าวคือสามารถแยกหรือแบ่งจากกิจการ และสามารถขายโอน ให้สิทธิ ให้เช่า หรือแลกเปลี่ยนได้อย่างเอกเทศ หรือโดยร่วมกับสัญญา เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินที่สามารถระบุได้ โดยไม่คำนึงว่ากิจการตั้งใจจะแยกเป็นเอกเทศหรือไม่ หรือ
 - 12.2 ได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ โดยไม่คำนึงถึงว่าสิทธิเหล่านั้นจะสามารถโอนหรือสามารถแบ่งแยกจากกิจการ หรือจากสิทธิและภาระผูกพันอื่น ๆ

การควบคุม

13. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการหากกิจการมีอำนาจที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์นั้น และสามารถจำกัดไม่ให้ผู้อื่นเข้าถึงประโยชน์ดังกล่าวตามปกติ ความสามารถที่จะควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมักเกิดจากสิทธิตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ ดังนั้น การไม่มีสิทธิตามกฎหมาย เป็นการยากที่จะแสดงให้เห็นถึงการควบคุม อย่างไรก็ตาม ความสามารถในการบังคับใช้สิทธิตามกฎหมายไม่ใช่เกณฑ์ที่จำเป็นเพียงอย่างเดียวสำหรับการควบคุม ทั้งนี้เพราะกิจการอาจสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตในลักษณะอื่นได้
14. ความรู้ทางการตลาดและความรู้ทางเทคนิคอาจก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเหล่านั้นได้ ตัวอย่างเช่น ถ้าความรู้นั้นได้รับการคุ้มครองตามกฎหมายในรูปของลิขสิทธิ์ ข้อตกลงในการคุ้มครองทางการค้า (หากกฎหมายอนุญาตให้ทำได้) หรือโดยหน้าที่ตามกฎหมายของพนักงานที่จะรักษาความลับเกี่ยวกับความรู้นั้น

15. กิจการอาจมีกลุ่มพนักงานที่มีความเชี่ยวชาญและกิจการอาจสามารถระบุได้ว่าความเชี่ยวชาญของพนักงานที่เพิ่มขึ้นจากการอบรม จะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตและยังอาจคาดได้ว่าพนักงานเหล่านั้นจะใช้ความเชี่ยวชาญเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการได้ต่อไป อย่างไรก็ตาม กิจการโดยปกติมักไม่มีการควบคุมที่เพียงพอกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากกลุ่มพนักงานที่มีความเชี่ยวชาญหรือจากการอบรมพนักงานเหล่านั้นจนเกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน ความสามารถในการบริหารหรือความสามารถพิเศษด้านเทคนิคไม่อาจเข้าเกณฑ์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม เว้นแต่กิจการจะได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายที่จะใช้ประโยชน์และได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตตามที่คาดหวัง นอกจากนี้ความสามารถนี้ยังต้องเข้าเกณฑ์อื่นของคำนิยามการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
16. กิจการอาจมีส่วนแบ่งตลาดหรือกลุ่มลูกค้าที่คาดว่าจะดำเนินการค้ากับกิจการต่อไปได้ เนื่องจากกิจการพยายามสร้างความสัมพันธ์อันดีกับลูกค้าและความจงรักภักดีของลูกค้าที่มีต่อสินค้าหรือบริการของกิจการ อย่างไรก็ตาม กิจการไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการคุ้มครอง หรือไม่มีวิธีการควบคุมอื่นเพื่อให้ลูกค้ามีความสัมพันธ์หรือความจงรักภักดีต่อกิจการ กิจการจึงมักไม่มีอำนาจเพียงพอที่จะควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากความสัมพันธ์และความจงรักภักดีของลูกค้า ดังนั้น รายการข้างต้น (กลุ่มลูกค้า ส่วนแบ่งการตลาด ความสัมพันธ์และความจงรักภักดีของลูกค้า) จึงไม่เข้าเกณฑ์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม อย่างไรก็ตาม การไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการคุ้มครองความสัมพันธ์กับลูกค้า แต่หากมีรายการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้า (ที่ไม่ใช่มาจากการรวมกิจการ) แม้จะไม่ได้ทำเป็นสัญญา กรณีนี้มีหลักฐานว่า กิจการสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากความสัมพันธ์กับลูกค้าได้ และมีหลักฐานว่า ความสัมพันธ์กับลูกค้าดังกล่าวสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ ดังนั้น ความสัมพันธ์กับลูกค้าดังกล่าวจะเข้าเกณฑ์เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

17. ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน อาจรวมถึงรายได้จากการขายผลิตภัณฑ์หรือการให้บริการ ต้นทุนที่ประหยัดได้ หรือประโยชน์อื่นที่เกิดขึ้นจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นโดยกิจการ เช่น สินทรัพย์ทางปัญญาที่นำมาใช้กับกระบวนการผลิตอาจช่วยลดต้นทุนการผลิตในอนาคตแทนที่จะทำให้รายได้ในอนาคตเพิ่มขึ้น

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

18. ในการรับรู้รายการใดรายการหนึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่ารายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- 18.1 เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ดูย่อหน้าที่ 8 ถึง 17)
- 18.2 เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ (ดูย่อหน้าที่ 21 ถึง 23)
- ข้อกำหนดนี้ ให้ถือปฏิบัติกับต้นทุนเริ่มแรกที่เกิดขึ้นเมื่อซื้อหรือสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในกิจการเอง และต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเพื่อเพิ่ม หรือเปลี่ยนแปลงบางส่วน หรือบำรุงรักษาสินทรัพย์นั้น
19. ย่อหน้าที่ 25 ถึง 32 เกี่ยวกับเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก และย่อหน้าที่ 33 ถึง 43 เกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ ย่อหน้าที่ 44 เกี่ยวกับการวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการอุดหนุนของรัฐบาล ย่อหน้าที่ 45 ถึง 47 เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 48 ถึง 50 เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติกับค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ ย่อหน้าที่ 51 ถึง 67 เกี่ยวกับการรับรู้รายการและวัดมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการสร้างขึ้นภายในกิจการเอง
20. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยทั่วไปแล้วจะไม่มี的增加ขึ้นในสินทรัพย์นั้น หรือเปลี่ยนแปลงส่วนหนึ่งส่วนใดของสินทรัพย์ ดังนั้นรายการที่เกิดขึ้นภายหลังส่วนใหญ่จึงเป็นการจ่ายเพื่อคงรักษาไว้ในประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมากกว่าที่จะเป็นรายการเพื่อให้เข้าเกณฑ์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยาม และเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้แล้วมักเป็นการยากที่จะกระจายรายการที่เกิดขึ้นภายหลังไปยังสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใดโดยเฉพาะได้โดยตรง แต่จะถือเป็นรายการของกิจการโดยรวมมากกว่า ดังนั้นจึงแทบจะไม่มีกรรับรู้รายการที่เกิดขึ้นภายหลังการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาในครั้งแรกหรือรายการที่เกิดขึ้นภายหลังจากการสร้างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในกิจการเสร็จเรียบร้อยแล้วเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และเพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 63 รายการที่เกิดขึ้นภายหลังสำหรับตราสินค้า หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน (ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากภายนอกกิจการหรือที่กิจการสร้างขึ้นเอง) ให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อเกิดขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากรายการเหล่านี้ไม่สามารถแบ่งแยกได้อย่างชัดเจนจากรายการที่จ่ายเพื่อการพัฒนาธุรกิจโดยรวม
21. กิจการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเข้าเกณฑ์ทุกข้อต่อไปนี้
- 21.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่จะเกิดจากสินทรัพย์นั้น
- 21.2 ราคาทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
22. กิจการต้องประเมินความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ข้อสมมติดังกล่าว

- ต้องแสดงให้เห็นถึงการประเมินที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารต่อสถานะทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นตลอดช่วงอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์
23. กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการประเมินระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามหลักฐานที่มีอยู่ขณะที่รับรู้เมื่อเริ่มแรก โดยให้นำน้ำหนักกับหลักฐานจากภายนอกมากกว่า
24. กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก
25. โดยทั่วไป ราคาที่กิจการจ่ายเพื่อให้ได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาแบบแยกต่างหากจะสะท้อนถึงความคาดหวังเกี่ยวกับความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แม้ว่าจะมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเวลาหรือจำนวนที่จะได้รับ ดังนั้น จึงถือได้ว่า สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหากเข้าเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ 21.1 เสมอ
26. นอกจากนี้ ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ถือว่าสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่สิ่งตอบแทนของการจ่ายซื้ออยู่ในรูปของเงินสดหรือสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินอื่น
27. ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก ประกอบด้วย
- 27.1 ราคาซื้อรวมภาษีนำเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หักด้วยส่วนลดการค้าต่าง ๆ และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย
- 27.2 ต้นทุนทางตรงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์
28. ตัวอย่างของต้นทุนทางตรง ประกอบด้วย
- 28.1 ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน
- 28.2 ค่าธรรมเนียมทางวิชาชีพที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน
- 28.3 ต้นทุนการทดสอบสภาพความพร้อมใช้งาน
29. ตัวอย่างของรายจ่ายที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ประกอบด้วย
- 29.1 ต้นทุนในการแนะนำสินค้าหรือบริการใหม่ (รวมถึงต้นทุนในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย)
- 29.2 ต้นทุนในการดำเนินธุรกิจในสถานที่ตั้งใหม่หรือกับลูกค้ากลุ่มใหม่ (รวมทั้งต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน)

29.3 ต้นทุนในการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไป

30. การรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจะสิ้นสุดเมื่อสินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหารกิจการ ดังนั้น ต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการใช้ประโยชน์หรือการปรับปรุงสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจึงไม่รวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างของต้นทุนที่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของรายการสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ได้แก่

30.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นขณะที่สินทรัพย์ซึ่งอยู่ในสภาพที่พร้อมจะใช้ประโยชน์ได้ตามความประสงค์ของผู้บริหารกิจการ แม้ว่าจะยังไม่ถูกนำมาใช้ก็ตาม

30.2 ผลขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรก เช่น ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในขณะที่ต้องการผลผลิตยังอยู่ในระดับเริ่มต้น

31. การดำเนินงานบางอย่างอาจเกิดขึ้นโดยมีความเกี่ยวข้องกับการพัฒนาสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน แต่ไม่ถือเป็นสถานการณ์ที่จำเป็นเพื่อการจัดหาสินทรัพย์ให้อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหาร การดำเนินงานเหล่านี้อาจเกิดขึ้นในช่วงก่อนหรือในระหว่างการพัฒนาสินทรัพย์นั้น เนื่องจากการดำเนินงานดังกล่าวไม่ได้จำเป็นในการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพที่พร้อมที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหาร กิจการต้องรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน โดยจัดประเภทเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

32. หากระยะเวลาการชำระสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อตามปกติ กิจการต้องกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์นั้นให้เท่ากับราคาขายเงินสด และบันทึกผลต่างระหว่างราคาที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสดและจำนวนเงินทั้งหมดที่ต้องชำระจริงเป็นดอกเบี้ยตลอดอายุของการได้สินเชื่อ เว้นแต่กิจการรับรู้ดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

33. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดว่าหากกิจการได้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนมาจากการรวมธุรกิจ ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนก็คือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ซื้อ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนจะสะท้อนถึงความคิดหวังของตลาดเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แม้ว่าจะมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเวลาหรือจำนวนที่จะได้รับ ดังนั้น จึงถือได้ว่า สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจเข้าเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ 21.1 เสมอ หากสินทรัพย์ที่ได้มาจากการรวมธุรกิจสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ หรือได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ จะถือว่ามีข้อมูลเพียงพอที่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น จึงถือได้ว่า

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ เข้าเกณฑ์การวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือตามย่อหน้าที่ 21.2 เสมอ

34. เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ผู้ซื้อกิจการสามารถรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนของผู้ขายแยกจากค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือโดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ขายได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นก่อนที่จะมีการรวมธุรกิจหรือไม่นั้น หมายความว่าผู้ซื้อรับรู้โครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของผู้ถูกซื้อเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากจากค่าความนิยมหากโครงการดังกล่าวเข้าเกณฑ์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการของผู้ขายจะเข้าเกณฑ์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามก็ต่อเมื่อเป็นไปตามทุกข้อดังต่อไปนี้

34.1 เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์

34.2 สามารถระบุได้ กล่าวคือ แยกต่างหากหรือเกิดขึ้นจากสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมายอื่น ๆ

การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ

35. หากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจสามารถแยกเป็นเอกเทศได้ หรือได้มาจากการทำสัญญาหรือสิทธิตามกฎหมายอื่น ๆ จะถือว่ามิใช่ข้อมูลเพียงพอที่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่กิจการใช้วิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้มูลค่าต่าง ๆ กัน ซึ่งมีความน่าจะเป็นที่แตกต่างกันไป เป็นการแสดงให้เห็นว่าความไม่แน่นอนดังกล่าวได้นำไปรวมในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แล้ว
36. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจอาจสามารถแบ่งแยกได้เฉพาะเมื่อพิจารณาร่วมกับสินทรัพย์มีตัวตนหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องเท่านั้น ตัวอย่างเช่น ชื่อนิยตสารอาจจะไม่สามารถขายแยกต่างหากจากฐานข้อมูลสมาชิกลูกค้า หรือเครื่องหมายการค้าสำหรับผลิตภัณฑ์น้ำแร่ อาจจะเกี่ยวข้องกับแหล่งน้ำแร่และไม่สามารถแยกต่างหากจากแหล่งน้ำแร่นั้น ในกรณีดังกล่าว ผู้ซื้อกิจการจะรับรู้สินทรัพย์เหล่านั้นรวมเป็นสินทรัพย์รายการเดียวแยกต่างหากจากค่าความนิยมหากไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการในกลุ่มสินทรัพย์นั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ
37. ในทำนองเดียวกัน คำว่า “ตราผลิตภัณฑ์” และ “ชื่อผลิตภัณฑ์” มักใช้แทนเครื่องหมายการค้าและเครื่องหมายอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม “ตราผลิตภัณฑ์” และ “ชื่อผลิตภัณฑ์” โดยทั่วไปเป็นคำศัพท์ด้านการตลาด ซึ่งใช้อ้างถึงกลุ่มของสินทรัพย์ เช่น เครื่องหมายการค้า (หรือเครื่องหมายของสินค้าประเภทบริการ) และชื่อการค้า สูตร ส่วนผสม และความชำนาญด้านเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง ผู้ซื้อรับรู้กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งประกอบกันเป็นตราผลิตภัณฑ์ เหล่านี้ เป็นสินทรัพย์รายการเดียวได้ถ้ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ถ้าผู้ซื้อสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์แต่ละรายการในกลุ่มสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ผู้ซื้ออาจยังคงรับรู้

รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์รายการเดียวได้หากสินทรัพย์แต่ละรายการมีอายุการให้ประโยชน์ใกล้เคียงกัน

38. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

39. ราคาตลาดที่กำหนดในตลาดซื้อขายคล่อง ใช้ประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้อย่างน่าเชื่อถือมากที่สุด (ดูย่อหน้าที่ 78) โดยทั่วไปแล้วราคาตลาดที่เหมาะสมก็คือ ราคาเสนอซื้อปัจจุบัน หากราคาเสนอซื้อปัจจุบันหาไม่ได้ กิจการอาจใช้ราคาของรายการที่คล้ายคลึงกันล่าสุดเป็นฐานในการประมาณมูลค่ายุติธรรม โดยมีข้อแม้ว่าไม่มีการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่มีสาระสำคัญระหว่างวันที่เกิดรายการนั้นกับวันที่ประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

40. หากไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นก็คือ จำนวนเงินที่กิจการจะต้องจ่ายเพื่อสินทรัพย์นั้น ณ วันที่ซื้อ โดยที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน โดยอาศัยข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่ในขณะนั้น ในการกำหนดจำนวนเงินดังกล่าว กิจการต้องพิจารณาถึงผลของรายการซื้อขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่เกิดขึ้นล่าสุดร่วมด้วย

41. กิจการที่มีการซื้อหรือขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีลักษณะเฉพาะเป็นประจำอาจพัฒนาเทคนิคในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยทางอ้อม เทคนิคดังกล่าวอาจนำมาใช้ในการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ หากเทคนิคเหล่านั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสะท้อนถึงรายการและวิธีปฏิบัติในปัจจุบันของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์ เทคนิคดังกล่าวรวมถึงข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ตามความเหมาะสม

41.1 การนำตัวคูณซึ่งสะท้อนถึงรายการซื้อขายในตลาดปัจจุบันมาคูณกับตัวแปรที่มีผลต่อความสามารถในการทำกำไรของสินทรัพย์ (เช่น รายได้ ส่วนแบ่งการตลาด และกำไรจากการดำเนินงาน) หรือคูณกับกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับจากการให้สิทธิในการใช้สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนั้นแก่กิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขธุรกิจปกติ

41.2 การคิดลดประมาณการกระแสเงินสดสุทธิที่จะได้รับในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น

รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังการได้มาซึ่งโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ

42. รายจ่ายในการวิจัยและพัฒนาซึ่ง

42.1 เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการซึ่งได้มาแยกต่างหากหรือได้มาจากการรวมธุรกิจและรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และ

42.2 เกิดขึ้นหลังจากการได้มาซึ่งโครงการ

การบันทึกบัญชีของรายการดังกล่าวให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 54-62

43. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 54-62 กำหนดว่า รายจ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังของโครงการวิจัยหรือพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการ ไม่ว่าจะได้อะไรมาแยกต่างหาก หรือได้มาจากการรวมธุรกิจซึ่งได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ ไม่มีตัวตนแล้วจะต้อง
- 43.1 รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด หากเป็นรายจ่ายในการวิจัย
- 43.2 รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิด หากเป็นรายจ่ายในการพัฒนาซึ่งไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ 57 และ
- 43.3 บันทึกเพิ่มในมูลค่าตามบัญชีของโครงการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการที่ได้มา หากรายจ่ายในการพัฒนานั้นเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ 57

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการอุดหนุนของรัฐบาล

44. ในบางกรณี กิจการอาจได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาจากการอุดหนุนของรัฐบาล โดยไม่ต้องจ่ายสิ่งตอบแทนใดๆ หรือที่เรียกว่าจ่ายแต่ในนาม ในกรณีนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อรัฐบาลโอน หรือปันส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้กับกิจการ เช่น สิทธิสำหรับเครื่องบินลงจอด สิทธิในการดำเนินการสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ ใบอนุญาตหรือโควตานำเข้า หรือสิทธิที่จะใช้ทรัพยากรที่มีข้อจำกัดอื่น ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล กิจการอาจเลือกที่จะรับรู้ทั้งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและเงินอุดหนุนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม หากกิจการเลือกที่จะไม่รับรู้สินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ด้วยมูลค่าที่กำหนดไว้ (วิธีที่สามารถปฏิบัติได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล) บวกกับรายจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นในการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้พร้อมที่จะใช้ประโยชน์ได้ตามประสงค์

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จากการแลกเปลี่ยน

45. กิจการอาจได้รับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินรายการอื่น หรือแลกเปลี่ยนกับทั้งรายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ข้อพิจารณาที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นข้อพิจารณาสำหรับกรณีการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินรายการอื่น อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถใช้ข้อพิจารณาดังกล่าวกับการแลกเปลี่ยนทุกกรณีที่สามารถใช้ได้ กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้
- 45.1 รายการแลกเปลี่ยนขาดเนื้อหาเชิงพาณิชย์
- 45.2 มูลค่ายุติธรรมทั้งของสินทรัพย์ที่ได้มาและสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการต้องวัดมูลค่ารายการสินทรัพย์ที่ได้มาตามแนวทางนี้ ถึงแม้ว่ากิจการจะไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้ในทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มาไม่ได้วัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้นโดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน

46. ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากขนาดของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไข

46.1 ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวน) ของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ที่ได้รับแตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดจากสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ

46.2 รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ

46.3 ความแตกต่างในย่อหน้าที่ 46.1 หรือ 46.2 ต้องมีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีการแลกเปลี่ยน

เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาว่าการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ มูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงาน ที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยนต้องสะท้อนถึงกระแสเงินสดหลังหักภาษี ผลของการวิเคราะห์ดังกล่าวอาจเห็นได้ชัดเจนโดยกิจการไม่จำเป็นต้องทำการคำนวณอย่างละเอียด

47. ย่อหน้าที่ 21.2 กำหนดเงื่อนไขที่กิจการจะรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าจะต้องสามารถวัดมูลค่าราคาทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้จะถือว่าสามารถวัดมูลค่าอย่างน่าเชื่อถือหากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

47.1 ความผันผวนของช่วงการประมาณมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้นไม่มีนัยสำคัญ

47.2 กิจการสามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่างๆ ได้อย่างสมเหตุสมผล

หากกิจการสามารถที่จะกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องกำหนดต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนเว้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ

48. กิจการต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์

49. ในบางกรณี กิจการอาจก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแต่รายจ่ายดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการมักอ้างว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนสนับสนุนค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการ อย่างไรก็ตาม

ค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในกิจการไม่มีการรับรู้เป็นสินทรัพย์เนื่องจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นไม่ได้เป็นทรัพย์สินที่สามารถระบุได้ (เช่น ไม่สามารถแยกออกได้หรือไม่เป็นรายจ่ายที่เกิดจากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น ๆ) ภายใต้การควบคุมของกิจการ ซึ่งสามารถวัดราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

50. ผลต่างระหว่างราคาตลาดของกิจการกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งอาจสะท้อนให้เห็นถึงปัจจัยหลายประการที่มีผลกระทบต่อมูลค่าของกิจการ อย่างไรก็ตาม ผลต่างดังกล่าวไม่ได้แสดงถึงราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

51. ในบางครั้ง การประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่นั้นทำได้ยาก เนื่องจากปัญหาในเรื่องดังต่อไปนี้

51.1 กิจการไม่สามารถระบุได้ว่ามีสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้ที่จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือไม่และเมื่อใด และ

51.2 การกำหนดราคาทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ ในบางกรณีกิจการจะไม่สามารถแยกต้นทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในออกจากต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อรักษาระดับหรือเพื่อยกระดับค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายใน หรือจากต้นทุนที่เกิดจากการดำเนินงานประจำวันได้

ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงกำหนดให้กิจการต้องนำข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 52 ถึง 67 มาประยุกต์กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่เกิดขึ้นภายในกิจการ นอกเหนือจากข้อกำหนดทั่วไปสำหรับการรับรู้และการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

52. ในการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่ กิจการต้องแยกขั้นตอนการก่อให้เกิดสินทรัพย์ดังต่อไปนี้

52.1 ขั้นตอนการวิจัย และ

52.2 ขั้นตอนการพัฒนา

คำว่า “ขั้นตอนการวิจัย” และ “ขั้นตอนการพัฒนา” มีความหมายที่กว้างกว่าคำว่า “วิจัย” และ “พัฒนา” ตามคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

53. หากกิจการไม่สามารถแยกขั้นตอนการวิจัยออกจากขั้นตอนการพัฒนาสำหรับโครงการภายในของกิจการที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องถือว่ารายจ่ายของโครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกิดในขั้นตอนการวิจัยเท่านั้น

ขั้นตอนการวิจัย

54. กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการวิจัย หรือเกิดในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น

55. ในขั้นตอนการวิจัยของโครงการภายใน กิจการไม่สามารถที่จะแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นได้เกิดขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในทันที
56. ตัวอย่างของกิจกรรมการวิจัยมีดังต่อไปนี้
- 56.1 กิจกรรมซึ่งมุ่งที่จะให้ได้มาซึ่งความรู้ใหม่
 - 56.2 การค้นหา การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้าย เพื่อนำผลการวิจัยหรือความรู้อื่นมาประยุกต์หรือปฏิบัติ
 - 56.3 การค้นหาทางเลือกสำหรับวัตถุประสงค์ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการ และ
 - 56.4 สูตรการออกแบบ การประเมินผล และการคัดเลือกขั้นสุดท้ายของทางเลือกที่เป็นไปได้สำหรับนวัตกรรมหรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิม ไม่ว่าสิ่งนั้นจะเป็นวัตถุประสงค์ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอนระบบ หรือบริการ

ขั้นตอนการพัฒนา

57. กิจการจะรับรู้รายจ่ายที่เกิดจากการพัฒนาหรือเกิดในขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถแสดงว่าเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 57.1 มีความเป็นไปได้ทางเทคนิคที่กิจการจะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์เพื่อนำมาใช้ประโยชน์หรือขายได้
 - 57.2 กิจการมีความตั้งใจที่จะทำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เสร็จสมบูรณ์และนำมาใช้ประโยชน์หรือขาย
 - 57.3 กิจการมีความสามารถที่จะนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมาใช้ประโยชน์หรือขาย
 - 57.4 กิจการสามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเหนืออื่นใดกิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสิ่งที่จะเกิดจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดรองรับอยู่จริง หรือหากกิจการนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปใช้เป็นการภายใน กิจการต้องสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น
 - 57.5 กิจการมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นได้เพียงพอที่จะนำมาใช้เพื่อทำให้การพัฒนาเสร็จสิ้นสมบูรณ์ และนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์หรือนำมาขายได้
 - 57.6 กิจการมีความสามารถที่จะวัดมูลค่าของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นในระหว่างการพัฒนาได้อย่างน่าเชื่อถือ
58. ในระหว่างขั้นตอนการพัฒนาของโครงการภายใน บางกรณีกิจการสามารถระบุสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและสามารถแสดงให้เห็นว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่สินทรัพย์นั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์

เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ทั้งนี้เพราะขั้นตอนการพัฒนาของโครงการเป็นขั้นตอนที่ก้าวหน้ามากกว่าขั้นตอนการวิจัย

59. ตัวอย่างของกิจกรรมการพัฒนาได้แก่

- 59.1 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบแม่แบบและแบบจำลองในระหว่างขั้นตอนก่อนการผลิตหรือขั้นตอนก่อนการใช้
- 59.2 การออกแบบเครื่องมือ โครงประกอบ แม่พิมพ์ และเบ้าที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีใหม่
- 59.3 การออกแบบ การก่อสร้าง และการดำเนินงานของโรงงานนำร่อง ซึ่งไม่ใช่ขนาดที่จะสามารถทำการผลิตในเชิงพาณิชย์ได้ และ
- 59.4 การออกแบบ การก่อสร้าง และการทดสอบ สำหรับทางเลือกที่ได้คัดเลือกแล้ว สำหรับวัตถุดิบ ชิ้นส่วน ผลิตภัณฑ์ ขั้นตอน ระบบ หรือบริการใหม่ๆ หรือที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้น

60. กิจการต้องประเมินประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์โดยใช้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างไร หากสินทรัพย์จะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเฉพาะเมื่อต้องใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่น กิจการต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาปฏิบัติ

61. ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่ากิจการมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรที่จะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเสร็จสมบูรณ์ หรือทำให้กิจการสามารถใช้หรือได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ แผนงานธุรกิจที่แสดงถึงทรัพยากรด้านเทคนิค ด้านการเงิน และด้านอื่นที่จำเป็นและกิจการมีความสามารถในการจัดหาทรัพยากรดังกล่าวได้อย่างแน่นอน ในบางกรณี กิจการอาจแสดงถึงความสามารถในการจัดหาแหล่งเงินทุนภายนอกด้วยหลักฐานที่แสดงถึงเจตจำนงที่จะให้เงินสนับสนุนโครงการจากผู้ให้กู้

62. ตามปกติ ระบบต้นทุนของกิจการจะสามารถวัดราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในได้อย่างน่าเชื่อถือ ตัวอย่างเช่น เงินเดือนหรือรายจ่ายอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อปกป้องลิขสิทธิ์หรือใบอนุญาตหรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์

63. กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ตราผลิตภัณฑ์ หัวนั่งสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

64. รายจ่ายสำหรับตราผลิตภัณฑ์ หัวนั่งสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกัน ซึ่งกิจการก่อให้เกิดขึ้นภายในเป็นรายจ่ายที่ไม่สามารถแยกจากต้นทุนในการพัฒนาธุรกิจโดยรวม ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน

65. ตามวัตถุประสงค์ของย่อหน้าที่ 24 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน คือ ผลรวมของรายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 21 ถึง 22 และ 57 เป็นครั้งแรก ข้อกำหนดที่ระบุไว้ย่อหน้าที่ 71 ไม่อนุญาตให้กิจการนำรายจ่ายที่เคยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายกลับมาบันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวอย่างประกอบย่อหน้าที่ 65

กิจการกำลังพัฒนากระบวนการการผลิตใหม่ ในระหว่างปี 25x5 มีรายจ่ายเกิดขึ้น 1,000,000 บาท รายจ่ายจำนวน 900,000 บาทเกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 และรายจ่ายจำนวน 100,000 บาท เกิดขึ้นในระหว่างวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 และวันที่ 31 ธันวาคม 25x5

กิจการสามารถแสดงให้เห็นว่า ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x5 กระบวนการผลิตดังกล่าวเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของความรู้ความชำนาญซึ่งรวมอยู่ในกระบวนการผลิต (รวมถึงกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อทำให้กระบวนการผลิตเสร็จสมบูรณ์ก่อนที่จะพร้อมใช้) มีมูลค่าโดยประมาณ 500,000 บาท

ณ วันสิ้นปี 25x5 กิจการต้องรับรู้รายจ่ายที่เกิดขึ้นสำหรับขั้นตอนการผลิตเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาทุน 100,000 บาท (รายจ่ายที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการ ณ วันที่ 1 ธันวาคม 25x5)

รายจ่ายจำนวน 900,000 บาทที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย เนื่องจากยังไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการจนกระทั่งวันที่ 1 ธันวาคม 25x5 รายจ่ายดังกล่าวไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของกระบวนการการผลิตที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน

ในระหว่างปี 25x6 มีรายจ่ายเกิดขึ้น 2,000,000 บาท ณ วันสิ้นปี 25x6 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากความรู้ความชำนาญที่รวมอยู่ในกระบวนการการผลิต (รวมถึงกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตเพื่อทำให้กระบวนการการผลิตเสร็จสมบูรณ์ก่อนที่จะพร้อมใช้) มีมูลค่าโดยประมาณ 1,900,000 บาท

ณ วันสิ้นปี 25x6 ต้นทุนของกระบวนการการผลิตเท่ากับ 2,100,000 บาท (ประกอบด้วยรายจ่ายที่รับรู้เมื่อสิ้นปี 25x5 จำนวน 100,000 บาท และรายจ่ายที่รับรู้ในปี 25x6 จำนวน 2,000,000 บาท) กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จำนวน 200,000 บาท เพื่อปรับให้มูลค่าตามบัญชีของกระบวนการการผลิตก่อนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ (2,100,000 บาท) เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (1,900,000 บาท) ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์นี้จะกลับรายการในงวดถัดไปหากเป็นไปได้ตามเงื่อนไขของการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

66. ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในประกอบด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงทุกรายการที่จำเป็นในการสร้างสรรค์ ผลิต และจัดเตรียมสินทรัพย์เพื่อให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ตามประสงค์ของผู้บริหาร ตัวอย่างของต้นทุนโดยตรงดังกล่าว ได้แก่
- 66.1 ต้นทุนสำหรับวัตถุดิบและค่าบริการที่ใช้ในการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - 66.2 ต้นทุนผลประโยชน์ของพนักงาน (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - 66.3 ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิตามกฎหมาย และ
 - 66.4 ค่าตัดจำหน่ายของสิทธิบัตรและใบอนุญาตที่ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ได้ให้ข้อกำหนดที่สามารถนำดอกเบี้ยมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน
67. ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นส่วนประกอบของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน
- 67.1 รายจ่ายในการขาย การบริหาร และค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น เว้นแต่รายจ่ายดังกล่าวเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับการจัดเตรียมสินทรัพย์ให้สามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้
 - 67.2 ความไม่มีประสิทธิภาพที่สามารถระบุได้ และขาดทุนจากการดำเนินงานเริ่มแรกที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถให้ประโยชน์ได้ตามแผนที่วางไว้
 - 67.3 รายจ่ายในการอบรมพนักงานเพื่อนำสินทรัพย์มาใช้ในการดำเนินงาน

การรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย

68. กิจการต้องรับรู้รายจ่ายสำหรับรายการไม่มีตัวตนเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 68.1 รายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ (ดูย่อหน้าที่ 18 ถึง 67)
 - 68.2 กิจการได้รายการดังกล่าวมาจากการรวมธุรกิจ และไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในกรณีนี้กิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม ณ วันที่ซื้อ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้))
69. ในบางกรณี กิจการก่อให้เกิดรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่ไม่สามารถรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้ ในกรณีของสินค้า กิจการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเหล่านั้น ในกรณีของบริการ กิจการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการรับบริการนั้น ตัวอย่างเช่น รายจ่ายในการวิจัยให้รับรู้เป็น

ค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 54) เว้นแต่เป็นส่วนหนึ่งของการได้มาจากการรวมธุรกิจ ตัวอย่างของรายจ่ายประเภทอื่นที่ต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้นรวมถึงรายการต่อไปนี้

- 69.1 รายจ่ายเกี่ยวกับกิจกรรมก่อนการดำเนินงาน (เช่น ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงาน) เว้นแต่รายจ่ายนั้นได้รวมเป็นราคาทุนในรายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ค่าใช้จ่ายก่อนการดำเนินงานอาจประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งกิจการ เช่น ค่าที่ปรึกษากฎหมายและค่าใช้จ่ายด้านเลขานุการ ที่เกิดขึ้นในการจัดตั้งกิจการให้เป็นนิติบุคคล รายจ่ายในการเปิดโรงงานหรือธุรกิจใหม่ (เช่น รายจ่ายก่อนเปิดดำเนินงาน) หรือรายจ่ายสำหรับเริ่มการดำเนินงานใหม่ หรือการเปิดตัวผลิตภัณฑ์ใหม่หรือกรรมวิธีใหม่ (เช่น รายจ่ายก่อนเริ่มดำเนินงาน)
 - 69.2 รายจ่ายในกิจกรรมการอบรมบุคลากรต่าง ๆ
 - 69.3 รายจ่ายในกิจกรรมการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย (รวมถึงรายการสั่งซื้อสินค้าทางไปรษณีย์)
 - 69.4 รายจ่ายในการย้ายสถานที่หรือรายจ่ายในการจัดองค์กรใหม่ ไม่ว่าจะเป็นการย้ายสถานที่หรือจัดองค์กรใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน
- 69ก. กิจการมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าก็ต่อเมื่อกิจการเป็นเจ้าของสินค้าดังกล่าว ในทำนองเดียวกัน กิจการจะมีสิทธิในการเข้าถึงสินค้าก็ต่อเมื่อสินค้าดังกล่าวถูกสร้างขึ้นตามเงื่อนไขของสัญญาจัดจ้าง และกิจการสามารถได้รับสินค้าดังกล่าวเป็นสิ่งตอบแทนจากการจ่ายเงิน กิจการจะได้รับบริการก็ต่อเมื่อได้มีการให้บริการดังกล่าวตามสัญญาแก่กิจการ และไม่ใช่เมื่อกิจการได้ใช้บริการนั้นเพื่อให้บริการอื่น ตัวอย่างเช่น การส่งมอบโฆษณาให้แก่ลูกค้า
70. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 มิได้ห้ามไม่ให้กิจการรับรู้การจ่ายล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายล่วงหน้านั้นเป็นการจ่ายเพื่อให้กิจการได้รับสิทธิในการเข้าถึงสินค้าเหล่านั้น ในทำนองเดียวกัน ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 68 มิได้ห้ามให้กิจการรับรู้การจ่ายล่วงหน้าเป็นสินทรัพย์เมื่อการจ่ายล่วงหน้านั้นเป็น การจ่ายเพื่อให้กิจการได้รับบริการเหล่านั้น

ค่าใช้จ่ายในอดีตที่ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์

71. กิจการต้องไม่รับรู้รายจ่ายเกี่ยวกับรายการไม่มีตัวตนที่ได้รับรู้เมื่อเริ่มแรกเป็นค่าใช้จ่ายแล้วเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในภายหลัง

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

72. กิจการสามารถเลือกวิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 74 หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามย่อหน้าที่ 75 เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ ในกรณีที่กิจการเลือกที่จะแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่

สินทรัพย์อื่นทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันจะต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่ด้วย เว้นแต่จะไม่มีตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์เหล่านั้น

73. ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง กลุ่มของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกันในการดำเนินงานของธุรกิจ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน ต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงการเลือกตีราคาใหม่เฉพาะสินทรัพย์บางรายการ และการรายงานจำนวนเงินในงบการเงินด้วยราคาทุนและมูลค่าที่ตีใหม่ในเวลาต่างๆ ปะปนกัน

วิธีราคาทุน

74. หลังจากที่เกิดกิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงราคาด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม

วิธีการตีราคาใหม่

75. หลังจากที่เกิดกิจการรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรกแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ดีที่สุด ราคาที่ดีที่สุดหมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้นและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม ในการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง นอกจากนี้การตีราคาใหม่ต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอเพื่อการแสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น

76. วิธีการตีราคาใหม่ไม่อนุญาตให้กิจการ

76.1 นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่เคยรับรู้เป็นสินทรัพย์มาตีราคาใหม่ หรือ

76.2 รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยจำนวนที่ไม่ใช่ราคาทุน

77. วิธีการตีราคาใหม่จะนำมาปฏิบัติหลังจากที่เกิดกิจการได้รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน อย่างไรก็ตาม หากกิจการรับรู้ต้นทุนเพียงบางส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นสินทรัพย์ เนื่องจากสินทรัพย์นั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการจนกระทั่งเวลาได้ผ่านไประยะหนึ่ง (ดูย่อหน้าที่ 65) วิธีการตีราคาใหม่อาจถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทั้งจำนวน ทั้งนี้ วิธีการตีราคาใหม่อาจนำมาปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับจากการอุดหนุนของรัฐบาลและกิจการได้รับรู้ไว้ด้วยมูลค่าที่กำหนดไว้ (ดูย่อหน้าที่ 44)

78. ตามปกติ ตลาดซื้อขายคล่องของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนซึ่งมีลักษณะตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 8 มักไม่มีอยู่ แต่ในบางครั้ง ตลาดซื้อขายคล่องสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางชนิดอาจเกิดขึ้นได้ ตัวอย่างเช่น ตลาดซื้อขายคล่องอาจมีอยู่ในบางประเทศสำหรับใบอนุญาตประกอบการรถแท็กซี่ ใบอนุญาตประกอบการประมง หรือโควตาการผลิต ซึ่งใบอนุญาตดังกล่าวสามารถโอนเปลี่ยนมือได้

อย่างไร้สาระ อย่างไรก็ตาม ตลาดซื้อขายคลองไม่มีสำหรับซื้อผลิตภัณฑ์ หัวนั่งสีพิมพ์ สิทธิในการเผยแพร่ดนตรีและภาพยนตร์ สิทธิบัตร หรือ เครื่องหมายการค้า เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวมีลักษณะเฉพาะตัว ถึงแม้จะมีการซื้อขายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกันบ้าง แต่สัญญาที่สร้างขึ้นก็เป็นการต่อรองระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายแต่ละคน และการซื้อขายดังกล่าวยังคงค่อนข้างเกิดขึ้นไม่บ่อย ด้วยเหตุผลดังกล่าวราคาที่จ่ายเพื่อซื้อสินทรัพย์เพียงรายการเดียวอาจไม่เพียงพอที่จะใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมให้กับรายการอื่น นอกจากนี้ราคาที่ซื้อขายกันก็มักจะไม่เป็นที่เปิดเผยต่อสาธารณชน

79. ความถี่ของการตีราคาใหม่ขึ้นอยู่กับความผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีการตีราคาใหม่ หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่แตกต่างจากมูลค่าตามบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ กิจการจำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่อีกครั้งหนึ่ง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางรายการอาจมีความผันผวนสูงและมีนัยสำคัญจนทำให้จำเป็นต้องมีการตีราคาสินทรัพย์นั้นใหม่ทุกปี หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีความผันผวนอย่างไม่มีนัยสำคัญกิจการไม่จำเป็นต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่บ่อย ๆ
80. เมื่อมีการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ กิจการต้องนำค่าตัดจำหน่ายสะสมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่ตีราคาใหม่ไปปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - 80.1 ปรับค่าตัดจำหน่ายสะสมตามสัดส่วนการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีสุทธิที่ปรับแล้วเท่ากับราคาที่ตีใหม่
 - 80.2 ให้นำค่าตัดจำหน่ายสะสมหักจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม และนำมูลค่าตามบัญชีสุทธิมาปรับให้เป็นราคาที่ตีใหม่ของสินทรัพย์
81. หากกิจการไม่สามารถตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่เนื่องจากสินทรัพย์รายการนั้นไม่มีตลาดซื้อขายคลองรองรับ กิจการต้องแสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม
82. หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่ไม่สามารถกำหนดโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคลองได้อีกต่อไป มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องเท่ากับราคาที่ตีใหม่ ณ วันที่มีการตีราคาครั้งล่าสุดที่อ้างอิงกับราคาตลาดซื้อขายคลอง หักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมที่คำนวณจากราคาที่ตีใหม่ล่าสุด และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมนับจากวันที่ตีราคาครั้งล่าสุดนั้น
83. การที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่มีตลาดซื้อขายคลองมารองรับอีกต่อไปอาจเป็นข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอาจเกิดการด้อยค่าและกิจการจำเป็นต้องทำการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

84. หากกิจการสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมให้กับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยอ้างอิงกับตลาดซื้อขายคล่องได้ ณ วันที่วัดมูลค่าภายหลังการได้มา กิจการต้องปฏิบัติตามวิธีการตีราคาใหม่นับจากวันนั้นเป็นต้นมา
85. กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และรับรู้จำนวนสะสมไปยังส่วนของผู้ถือหุ้นภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาลดลงและกิจการได้รับรู้จำนวนที่ลดลงเป็นค่าใช้จ่ายในงวดก่อนแล้ว ส่วนที่เพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่เคยลดลงของสินทรัพย์รายการเดียวกันซึ่งได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนแล้วในงวดก่อน
86. กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในกำไรหรือขาดทุนทันที อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกัน โดยการรับรู้ส่วนที่ลดลงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจะมีผลทำให้จำนวนที่สะสมไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้นภายใต้บัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ลดลงตามไปด้วย
87. ส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้นต้องโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อส่วนเกินทุนนั้นกลายเป็นรายการที่เกิดขึ้นแล้ว กิจการต้องโอนส่วนเกินทุนไปยังกำไรสะสมทั้งจำนวนหากกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม ส่วนเกินทุนบางส่วนอาจทยอยโอนไปกำไรสะสมเมื่อกิจการใช้สินทรัพย์ ในกรณีดังกล่าว จำนวนของส่วนเกินทุนที่โอนไปกำไรสะสมจะเท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างจากมูลค่าตามบัญชีที่ตีใหม่กับค่าเสื่อมราคาที่ยังค้างจากราคาทุนเดิมของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสมต้องไม่โอนผ่านกำไรหรือขาดทุน

อายุการให้ประโยชน์

88. กิจการต้องประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าเป็นรายการที่ทราบได้แน่นอนหรือไม่ และถ้าสามารถทราบได้แน่นอน อายุการให้ประโยชน์จะกำหนดจากระยะเวลาหรือจำนวนการผลิตหรือหน่วยวัดอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน กิจการจะพิจารณาว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนก็ต่อเมื่อจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องแล้ว ไม่พบข้อจำกัดที่สามารถคาดได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิที่กิจการจะได้รับ
89. การบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะขึ้นอยู่กับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ กิจการต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน (ดูย่อหน้าที่ 97-106)

แต่ไม่ต้องตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน (ดูย่อหน้าที่ 107-110) ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่แตกต่างกันและการบัญชีภายหลังการได้สินทรัพย์นั้น ซึ่งจะขึ้นอยู่กับกำหนดอายุการให้ประโยชน์

90. ปัจจัยที่ใช้พิจารณาเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมถึง
 - 90.1 การนำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ตามที่คาดไว้ ซึ่งรวมถึงการที่ผู้บริหารคณะอื่นจะสามารถบริหารสินทรัพย์นั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่
 - 90.2 วงจรชีวิตของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและข้อมูลสาธารณะเกี่ยวกับการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่นำมาใช้ประโยชน์ในลักษณะเดียวกัน
 - 90.2 ความล้าสมัยด้านเทคนิค เทคโนโลยี การค้า หรือด้านอื่น ๆ
 - 90.3 เสถียรภาพของอุตสาหกรรมที่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาใช้ประโยชน์ และการเปลี่ยนแปลงในความต้องการของตลาดสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - 90.4 การโต้ตอบที่คาดว่าจะเกิดจากคู่แข่งในปัจจุบันหรือคู่แข่งในอนาคต
 - 90.5 ระดับของรายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อดำรงไว้ซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และความสามารถและความมุ่งมั่นของกิจการเพื่อให้บรรลุระดับของรายจ่ายนั้น ๆ
 - 90.6 ระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์และสิทธิทางกฎหมาย หรือข้อจำกัดที่คล้ายคลึงกันในการใช้สินทรัพย์ เช่น วันครบกำหนดของสัญญาเช่าที่เกี่ยวข้อง และ
 - 90.7 อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นอยู่กับอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อื่น ๆ ของกิจการ หรือไม่
91. อายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนมิได้ หมายถึงไม่มีที่สิ้นสุด อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะสะท้อนให้เห็นเพียงระดับของรายจ่ายในการบำรุงรักษาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเพื่อดำรงให้สินทรัพย์มีมาตรฐานของการปฏิบัติงานตามที่ได้มีการประเมินไว้ ณ เวลาที่มีการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ และยังรวมถึงความสามารถและความมุ่งมั่นของกิจการเพื่อให้บรรลุถึงระดับดังกล่าว สรุปได้ว่าอายุการให้ประโยชน์สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ทราบแน่นอนต้องไม่ขึ้นกับรายจ่ายในอนาคตที่ได้วางแผนไว้ที่เกินกว่ารายจ่ายที่ต้องการเพื่อดำรงให้สินทรัพย์มีผลการปฏิบัติงานอยู่ในระดับมาตรฐานเดิมที่เคยประเมินไว้
92. เนื่องจากวิทยาการสมัยใหม่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว โปรแกรมคอมพิวเตอร์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นหลายชนิดจึงมีแนวโน้มที่จะเกิดการล้าสมัยในด้านเทคโนโลยีเร็วขึ้น ดังนั้น สินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวจึงน่าที่จะมีอายุการให้ประโยชน์ที่สั้น
93. อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีเวลายาวนานหรือแม้กระทั่งไม่ทราบได้แน่นอน ความไม่แน่นอนเป็นเหตุให้กิจการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยใช้หลัก

ความระมัดระวัง แต่ความไม่แน่นอนดังกล่าวไม่ถือเป็นเหตุผลที่กิจการจะสามารถนำมาอ้างเพื่อกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้สั้นกว่าความเป็นจริง

94. อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการทำสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่นจะต้องไม่เกินอายุสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น แต่อาจจะสั้นกว่าได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์ในสินทรัพย์นั้น ๆ หากสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายนั้นมีระยะเวลาที่จำกัดแต่สามารถต่ออายุได้ อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องรวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่เฉพาะกรณีที่มีหลักฐานสนับสนุนได้ว่ากิจการไม่มีต้นทุนที่เป็นนัยสำคัญจากการต่ออายุดังกล่าว อายุการให้ประโยชน์ของสิทธิที่ได้กลับมาใหม่ที่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากการรวมธุรกิจคือระยะเวลาตามสัญญาที่เหลืออยู่ของสิทธิที่ได้รับตามสัญญาและต้องไม่รวมระยะเวลาที่ต่ออายุใหม่
95. ปัจจัยทางเศรษฐกิจและปัจจัยทางกฎหมายอาจมีอิทธิพลต่ออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ปัจจัยทางเศรษฐกิจกำหนดระยะเวลาที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ส่วนปัจจัยทางกฎหมายอาจจำกัดระยะเวลาที่กิจการสามารถควบคุมประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่จะได้รับจากสินทรัพย์นั้น กิจการต้องกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากปัจจัยทางเศรษฐกิจหรือปัจจัยทางกฎหมายแล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า
96. ปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดว่ากิจการจะสามารถต่ออายุสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น โดยไม่เกิดต้นทุนที่มีนัยสำคัญดังนี้
- 96.1 หลักฐาน (ซึ่งอาจเกิดจากประสบการณ์) ที่แสดงให้เห็นว่าสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น จะได้รับการต่ออายุ หากการต่ออายุนั้นขึ้นอยู่กับความเห็นชอบของบุคคลที่สาม ก็ต้องรวมไปถึงหลักฐานที่แสดงว่าจะได้ความเห็นชอบจากบุคคลที่สามด้วย
- 96.2 มีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ากิจการจะสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขที่จำเป็นในการต่ออายุ และ
- 96.3 ต้นทุนในการต่ออายุไม่มีนัยสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้จากการต่ออายุนั้น

หากต้นทุนในการต่ออายุสัญญามีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้จากการต่ออายุนั้น ต้นทุนในการต่ออายุสัญญาที่สำคัญนี้จะถือเป็นต้นทุนการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ ณ วันต่ออายุสัญญา

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน

ระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

97. กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการต้องเริ่มตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมที่จะให้ประโยชน์ได้ เช่น เมื่อสินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่สามารถใช้งานได้ตามความประสงค์ของผู้บริหาร กิจการต้องหยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันที่กิจการจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย(หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์รอจำหน่ายไว้กับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และวันที่กิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี แล้วแต่วันใดจะถึงก่อน วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ต้องสะท้อนถึงรูปแบบที่กิจการคาดว่าจะได้ใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หากไม่สามารถกำหนดรูปแบบดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องใช้วิธีเส้นตรงในการตัดจำหน่าย ค่าตัดจำหน่ายในแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หรือฉบับอื่นจะอนุญาตหรือกำหนดให้กิจการนำค่าตัดจำหน่ายดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อื่น ๆ ได้
98. วิธีการตัดจำหน่ายที่ใช้ในการปันส่วนจำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามเกณฑ์ที่เป็นระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นมีหลายวิธี วิธีดังกล่าวรวมถึงวิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต กิจการต้องเลือกวิธีการตัดจำหน่ายตามรูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และต้องใช้วิธีการตัดจำหน่ายนั้นอย่างสม่ำเสมอในทุกงวด นอกจากนี้รูปแบบที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์ในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นจะเปลี่ยนแปลงไป
99. ตามปกติ กิจการต้องรับรู้ค่าตัดจำหน่ายเป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน แต่ในบางครั้งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่อยู่ในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตสินทรัพย์อื่นในกรณีดังกล่าว ค่าตัดจำหน่ายจะถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของสินทรัพย์อื่น และต้องนำไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ตัวอย่างเช่น ค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ใช้ในขั้นตอนการผลิตต้องรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ)

มูลค่าคงเหลือ

100. กิจการต้องกำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

- 100.1 บุคคลที่สามให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์
- 100.2 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 100.2.1 มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดได้โดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง
- 100.2.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่ออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิ้นสุดลง
101. จำนวนที่คิดค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนต้องกำหนดหลังจากที่หักมูลค่าคงเหลือแล้ว มูลค่าคงเหลือที่ไม่เท่ากับศูนย์แสดงเป็นนัยว่ากิจการคาดว่า จะจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนก่อนที่สินทรัพย์นั้นจะสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
102. กิจการต้องประมาณมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้ราคาขายที่มีอยู่ ณ วันที่มีการประมาณสำหรับการขายสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันที่อายุการให้ประโยชน์กำลังจะสิ้นสุดลง และที่ได้นำมาใช้ประโยชน์ภายใต้สถานการณ์ที่คล้ายคลึงกับสถานการณ์ที่กิจการคาดว่าจะนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์ในอนาคต กิจการต้อง ทบทวนมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอย่างน้อยทุกงวดบัญชี กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
103. มูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจมีมูลค่าเพิ่มขึ้นจนเท่ากับหรือมากกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ในกรณีดังกล่าวค่าตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะมีมูลค่าเป็นศูนย์จนกระทั่ง หากในภายหลังมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ลดลงต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี

การทบทวนระยะเวลาในการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

104. กิจการต้องทบทวนวิธีการตัดจำหน่ายและระยะเวลาการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนทุกงวดบัญชีเป็นอย่างน้อย กิจการต้องเปลี่ยนแปลงระยะเวลาในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากอายุการให้ประโยชน์ที่คาดไว้ของสินทรัพย์นั้นแตกต่างจากที่เคยประมาณไว้ในอดีต ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบที่เปลี่ยนไปหากลักษณะของรูปแบบการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงไป กิจการต้องถือว่าการเปลี่ยนแปลงทั้งสองประเภทเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

105. ในระหว่างอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กิจการอาจเห็นได้ชัดเจนขึ้นว่าอายุการให้ประโยชน์ที่ประมาณไว้นั้นไม่เหมาะสมอีกต่อไป ตัวอย่างเช่น การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า อาจเป็นเครื่องบ่งชี้ว่าระยะเวลาการตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงไป
106. เมื่อเวลาผ่านไป รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเปลี่ยนแปลงไป ตัวอย่างเช่น กิจการอาจเห็นได้ชัดเจนในภายหลังว่าการตัดจำหน่ายด้วยวิธี ยอดคงเหลือลดลงเหมาะสมกว่าวิธีเส้นตรง อีกตัวอย่างหนึ่งคือ ในกรณีที่ประโยชน์ของสิทธิที่จะได้รับ จากใบอนุญาตจำเป็นต้องเลื่อนเวลาออกไปเนื่องจากต้องรอให้ส่วนประกอบอื่นของแผนงานธุรกิจอื่น เริ่มดำเนินการก่อน ในกรณีดังกล่าว กิจการอาจไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสิทธินั้นจนกระทั่ง ในงวดต่อมา

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

107. กิจการต้องไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน
108. ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ กำหนดให้ กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนโดยการ เปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น
 - 108.1 เป็นรายปี และ
 - 108.2 เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นอาจด้อยค่า

การทบทวนการประเมินอายุการให้ประโยชน์

109. กิจการต้องทบทวนอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่ได้มีการตัดจำหน่าย ทุกงวดบัญชี เพื่อประเมินว่ายังคงมีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ใดหรือไม่ที่สนับสนุนว่าอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้นไม่ทราบแน่นอน หากไม่มีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่สนับสนุนว่า สินทรัพย์ดังกล่าวมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลง ประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน โดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
110. เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ การที่กิจการประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุ การให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนเป็น ข้อบ่งชี้ข้อหนึ่งว่าสินทรัพย์ดังกล่าวอาจด้อยค่า ดังนั้น กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์

โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (ตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และบันทึกผลต่างของมูลค่าตามบัญชีที่เกินกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน-ผลขาดทุนจากการด้อยค่า

111. ในการกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเกิดการด้อยค่าหรือไม่ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวอธิบายว่าเมื่อใดที่กิจการจะทบทวนมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และทบทวนมูลค่าดังกล่าวอย่างไร วิธีกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ และเมื่อใดที่ต้องรับรู้หรือกลับบัญชีผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

การเลิกใช้และการจำหน่าย

112. กิจการต้องตัดบัญชีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนออกจากบัญชี เมื่อ

112.1 กิจการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือ

112.2 กิจการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ประโยชน์หรือจำหน่าย

113. กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนในกำไรหรือขาดทุนเมื่อตัดรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนออกจากบัญชี (เว้นแต่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นสำหรับการขายและเช่ากลับคืน) ผลกำไรจากการจำหน่ายดังกล่าวต้องไม่จัดประเภทเป็นรายได้

114. การจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดขึ้นได้ในหลายวิธี (เช่น การขาย การทำสัญญาเช่าการเงิน หรือการบริจาค) กิจการต้องใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) สำหรับการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าในการกำหนดวันที่มีการจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าว และใช้เกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า สำหรับการจำหน่ายสินทรัพย์โดยการขายและเช่ากลับคืน

115. เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในย่อหน้า 21 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการเปลี่ยนแปลงบางส่วน of สินทรัพย์ไม่มีตัวตนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น ๆ และตัดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงออก กรณีที่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงได้ กิจการอาจใช้

ต้นทุนการเปลี่ยนแทนใหม่เป็นตัวกำหนดต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน ณ วันที่ได้มาหรือวันที่เกิด
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นภายในกิจการ

- 115ก. ในกรณีของการได้สิทธิกลับมาใหม่จากการรวมธุรกิจ หากได้มีการออกสิทธิดังกล่าวใหม่อีกครั้ง (ขาย)
ให้แก่บุคคลภายนอกในภายหลัง มูลค่าตามบัญชีที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) ต้องนำไปใช้ในการประเมินผล
กำไรหรือผลขาดทุนจากการออกสิทธิใหม่อีกครั้ง
116. กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายรายการที่เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเริ่มแรกด้วย
มูลค่ายุติธรรม หากไม่ได้รับชำระทันที กิจการต้องรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับเริ่มแรกด้วยมูลค่าที่
เทียบเท่าการขายด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่จะได้รับชำระกับราคาขายเงินสดให้รับรู้เป็น
ดอกเบี้ยรับตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)
ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงผลตอบแทนที่แท้จริงของสิ่งตอบแทนที่จะได้รับ
117. กิจการต้องไม่หยุดการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน
เมื่อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นไม่ได้ใช้อีกต่อไป เว้นแต่กรณีที่เกิดการได้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ดังกล่าว
เต็มจำนวนแล้วหรือได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมสินทรัพย์
ดังกล่าวไว้กับกลุ่มสินทรัพย์จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการ
รายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและ
การดำเนินงานที่ยกเลิก

การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลทั่วไป

118. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงินสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนแต่ละประเภท
โดยแบ่งแยกระหว่างสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทอื่น
- 118.1 อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ทราบได้แน่นอนหรือไม่ทราบแน่นอน
หากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ให้เปิดเผยอายุการให้
ประโยชน์หรืออัตราการตัดจำหน่าย
- 118.2 วิธีการตัดจำหน่ายสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน
- 118.3 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าตัดจำหน่ายสะสม (รวมทั้งผล
ขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์) ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวด
- 118.4 รายการแต่ละบรรทัดที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จซึ่งได้รวมค่าตัดจำหน่ายของ
สินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้
- 118.5 การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชี ณ วันต้นงวดกับมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นงวด
ที่แสดงถึงรายการต่อไปนี้

- 118.5.1 จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้น โดยแยกแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดจากการพัฒนาขึ้นภายในกิจการ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจ
 - 118.5.2 สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และการจำหน่ายอื่น ๆ
 - 118.5.3 จำนวนเงินของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงระหว่างงวดที่เกิดจากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 75 และ 85 ถึง 86 และที่เกิดจากผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ซึ่งรับรู้หรือกลับรายการในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
 - 118.5.4 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
 - 118.5.5 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กลับบัญชีในกำไรหรือขาดทุนระหว่างงวด (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
 - 118.5.6 ค่าตัดจำหน่ายที่รับรู้ในระหว่างงวด
 - 118.5.7 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่าทางการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้รายงาน และการแปลงค่าผลการดำเนินงานในต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้รายงานของกิจการ และ
 - 118.5.8 การเปลี่ยนแปลงอื่นที่เกิดขึ้นกับมูลค่าตามบัญชีในระหว่างงวด
119. ประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนคือ กลุ่มของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีลักษณะและมีประโยชน์ในการดำเนินงานของกิจการที่คล้ายคลึงกัน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจแยกประเภทได้ตามตัวอย่างต่อไปนี้
- 119.1 ชื่อผลิตภัณฑ์
 - 119.2 หัวหนังสือและชื่อสิ่งพิมพ์
 - 119.3 โปรแกรมคอมพิวเตอร์
 - 119.4 ใบอนุญาต และสิทธิที่จะใช้ชื่อและดำเนินธุรกิจ
 - 119.5 ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และสิทธิในทรัพย์สินเชิงอุตสาหกรรม สิทธิในการดำเนินงานและการให้บริการ

119.6 สูตรอาหาร สูตรอื่น แบบจำลอง การออกแบบ และแม่แบบ และ

119.7 สิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่กำลังพัฒนา

ประเภทของสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่กล่าวถึงข้างต้นสามารถแยกเป็นประเภทย่อยหรือรวมกันเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้นได้หากผลในการแยกย่อยหรือการรวมนั้นทำให้ข้อมูลที่เปิดเผยเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น

120. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่ด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสิทธิทรัพย์สิน เพิ่มเติมจากข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยตามข้อ 118.5.3 ถึง 118.5.5

121. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดต่อไป การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงของรายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

121.1 การประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน

121.2 วิธีการตัดจำหน่าย

121.3 มูลค่าคงเหลือ

122. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้ในงบการเงิน

122.1 มูลค่าตามบัญชีของสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนและเหตุผลสนับสนุนการประเมินอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน ในการให้เหตุผลกิจการต้องอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างมีนัยสำคัญในการกำหนดให้สิทธิทรัพย์สินมีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน

122.2 คำอธิบายเกี่ยวกับมูลค่าตามบัญชี และระยะเวลาการตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่สำหรับสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนแต่ละรายการที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ

122.3 สำหรับสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการอุดหนุนของรัฐบาลและรับรู้สิทธิทรัพย์สินนั้นเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ 44)

122.3.1 มูลค่ายุติธรรมที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกของสิทธิทรัพย์สินเหล่านั้น

122.3.2 มูลค่าตามบัญชีของสิทธิทรัพย์สินเหล่านั้น และ

122.3.3 สิทธิทรัพย์สินเหล่านั้นวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้ด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่

122.4 การมีอยู่และมูลค่าตามบัญชีของสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่มีข้อจำกัดในการใช้ และมูลค่าตามบัญชีของสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนที่นำไปวางเป็นประกันหนี้สินไว้

122.5 จำนวนเงินที่กิจการผูกมัดตามสัญญาว่าจะซื้อสิทธิทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน

123. เมื่อกิจการอธิบายถึงปัจจัยที่มีบทบาทอย่างเป็นนัยสำคัญในการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน กิจการต้องพิจารณาถึงปัจจัยที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 90

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่

124. หากกิจการบันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยราคาที่ตีใหม่ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 124.1 แสดงข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้โดยแสดงแยกตามประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- 124.1.1 วันที่ตีราคาใหม่
- 124.1.2 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ตีราคาใหม่
- 124.1.3 มูลค่าตามบัญชีที่ควรเป็นของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหากใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 74
- 124.2 จำนวนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นงวดโดยแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวด และข้อจำกัดในการนำส่วนเกินทุนนั้นมาแบ่งปันให้กับผู้ถือหุ้น
- 124.3 วิธีการและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

125. ในการเปิดเผยข้อมูล กิจการอาจจำเป็นต้องนำประเภทย่อยๆ ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนมารวมเป็นประเภทที่ใหญ่ขึ้น อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่นำสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทย่อยๆ มารวมเป็นประเภทเดียวกันหากการรวมนั้นจะทำให้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแสดงด้วยจำนวนที่วัดมูลค่าด้วยทั้งวิธีราคาทุนและวิธีการตีราคาใหม่

รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา

126. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนรวมของรายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาซึ่งรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด
127. รายจ่ายเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนาประกอบด้วยรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา (ดูย่อหน้าที่ 66 ถึง 67 สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับชนิดของรายจ่ายที่ต้องนำมารวมเพื่อเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 126)

การเปิดเผยข้อมูลอื่น

128. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- 128.1 คำอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้ตัดจำหน่ายหมดแล้วแต่กิจการยังใช้ประโยชน์อยู่ และ
- 128.2 คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีนัยสำคัญภายใต้การควบคุมของกิจการ แต่ไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์เนื่องจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนดังกล่าวไม่เข้าเกณฑ์การ

รับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หรือเนื่องจากกิจการได้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมาหรือ ก่อให้เกิดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนขึ้นก่อนที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันที่มีผลบังคับใช้

129. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

130. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

130.1 วิธีการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาพร้อมกับการรวมธุรกิจซึ่งวันที่ตกลงรวมธุรกิจ เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 และ

130.2 วิธีการบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นที่ได้มาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2551 ด้วยวิธี เปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ดังนั้น กิจการต้องไม่ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่มีอยู่แล้วก่อนวันที่ดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ในวันที่ดังกล่าวกิจการต้องประเมินอายุการให้ ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนใหม่ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หากการ ประเมินดังกล่าวมีผลทำให้กิจการต้องเปลี่ยนแปลงประมาณการอายุการให้ประโยชน์ของ สินทรัพย์ กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวโดยถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณ การทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

130ก. กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 2 สำหรับรอบระยะเวลาปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ก่อนวันมีผลบังคับใช้ กิจการต้องนำการแก้ไข ดังกล่าวมาถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาดังกล่าวด้วย

130ข. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้มีการแก้ไขถ้อยคำ ที่ใช้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินต่าง ๆ นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวยังแก้ไขย่อหน้าที่ 85 86 และ 118.5.3 กิจการต้องปฏิบัติตามการแก้ไขเหล่านั้นสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน หรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ก่อนวันมีผลบังคับใช้ กิจการต้องนำการแก้ไขดังกล่าว มาถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาดังกล่าวด้วย

130ค. มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการ ประกาศใช้) แก้ไขย่อหน้าที่ 12 33 ถึง 35 68 69 94 และ 130 และตัดย่อหน้าที่ 38 และ 129 และเพิ่มย่อหน้าที่ 115ก โดยกิจการต้องปฏิบัติตามการแก้ไขเหล่านี้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ดังนั้น กิจการไม่ต้อง ปรับปรุงจำนวนที่รับรู้สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและค่าความนิยมก่อนการรวมธุรกิจ หากกิจการ

ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ ก่อนวันมีผลบังคับใช้ กิจการต้องนำการแก้ไขดังกล่าวมาถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาดังกล่าวด้วย

130ง. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ที่คล้ายคลึงกัน

131. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 130.2 โดยวิธีการเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กำหนดให้กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้รับมาเพื่อสะท้อนมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาหากกิจการบันทึกการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์นั้นโดยใช้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ยกให้ และการแลกเปลี่ยนนั้นเกิดขึ้นก่อนที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้

การปฏิบัติก่อนวันมีผลบังคับใช้

132. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนให้กิจการซึ่งมีรายการตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 130 ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ อย่างไรก็ตาม หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การตัดยค่าของสินทรัพย์ ในเวลาเดียวกันด้วย

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

133. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ฉบับที่ 51 เดิม) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ตัวอย่างประกอบ

ตัวอย่างนี้ใช้ประกอบ แต่ไม่ใช่ส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

แนวปฏิบัตินี้เป็นตัวอย่างของการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ในแต่ละตัวอย่างต่อไปนี้อธิบายถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการได้รับมา ข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ และวิธีการบัญชีในเวลาต่อมาซึ่งขึ้นอยู่กับการกำหนดอายุการให้ประโยชน์ดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 1 รายชื่อลูกค้าที่ได้มา

บริษัทซึ่งทำการตลาดแบบขายตรงได้มาซึ่งรายชื่อของลูกค้าและคาดว่าบริษัทจะสามารถได้รับประโยชน์จากรายชื่อลูกค้าดังกล่าวอย่างน้อยเป็นเวลา 1 ปี แต่ไม่เกิน 3 ปี

บริษัทต้องตัดจำหน่ายมูลค่าของรายชื่อลูกค้าตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เป็นประมาณการที่ดีที่สุดของผู้บริหาร เช่น 18 เดือน ถึงแม้ว่าบริษัทดังกล่าวอาจตั้งใจที่จะเพิ่มเติมรายชื่อลูกค้าและข้อมูลอื่นในอนาคต ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากรายชื่อลูกค้าที่ได้มาจะเกี่ยวข้องกับลูกค้าที่มีชื่ออยู่ ณ วันที่กิจการได้รับรายชื่อลูกค้านั้นมาเท่านั้น กิจการต้องทบทวนการต่ออายุของมูลค่าของรายชื่อลูกค้าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การต่ออายุของสินทรัพย์ โดยทุกวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ว่ารายชื่อลูกค้าอาจเกิดการต่ออายุหรือไม่

ตัวอย่างที่ 2 สิทธิบัตรที่ได้มาซึ่งจะหมดอายุใน 15 ปี

กิจการคาดว่าผลิตภัณฑ์ (ซึ่งได้รับสิทธิบัตรที่จะคุ้มครองเกี่ยวกับเทคโนโลยี) จะทำให้มีกระแสเงินสดสุทธิแก่กิจการอย่างน้อย 15 ปี กิจการได้รับคำมั่นสัญญาจากบุคคลที่สามว่าจะซื้อสิทธิบัตรดังกล่าวในอีก 5 ปี ในจำนวนร้อยละ 60 ของมูลค่ายุติธรรมของสิทธิบัตร ณ วันที่กิจการได้รับสิทธิบัตรนั้นมา และกิจการตั้งใจที่จะขายสิทธิบัตรใน 5 ปี

บริษัทต้องตัดจำหน่ายสิทธิบัตรตลอด 5 ปี ของอายุการให้ประโยชน์ โดยมีมูลค่าคงเหลือเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของร้อยละ 60 ของมูลค่ายุติธรรมของสิทธิบัตร ณ วันที่กิจการได้รับสิทธิบัตรนั้นมา กิจการต้องทบทวนการต่ออายุของสิทธิบัตรตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การต่ออายุของสินทรัพย์ โดยทุกวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน กิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ว่าสิทธิบัตรอาจเกิดการต่ออายุหรือไม่

ตัวอย่างที่ 3 ลิขสิทธิ์ที่ได้มาซึ่งมีอายุตามกฎหมายเหลืออีก 50 ปี

การวิเคราะห์พฤติกรรมผู้บริโภคและแนวโน้มตลาดแสดงให้เห็นว่าเอกสารที่ได้รับลิขสิทธิ์จะทำให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิแก่กิจการอีกเพียง 30 ปี

บริษัทต้องตัดจำหน่ายลิขสิทธิ์ตลอด 30 ปี ของประมาณการอายุการให้ประโยชน์ กิจการต้องทบทวนการด้อยค่าของลิขสิทธิ์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกิจการต้องประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ว่าลิขสิทธิ์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่

ตัวอย่างที่ 4 ใบอนุญาตออกอากาศที่ได้มาซึ่งจะหมดอายุตามกฎหมายในอีก 5 ปี

ใบอนุญาตออกอากาศซึ่งสามารถต่ออายุได้ทุก 10 ปีหากอย่างน้อยกิจการให้บริการแก่ลูกค้าในระดับเฉลี่ยและได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ใบอนุญาตสามารถต่ออายุได้ตลอดไปโดยเสียค่าใช้จ่ายในจำนวนที่เล็กน้อย และได้มีการต่ออายุมาแล้ว 2 ครั้งก่อนที่กิจการจะได้มาซึ่งใบอนุญาตดังกล่าว กิจการตั้งใจที่จะต่ออายุใบอนุญาตไปเรื่อยๆ และมีหลักฐานที่สนับสนุนว่ากิจการมีความสามารถที่จะต่ออายุได้ ในอดีตไม่มีผู้แข่งขันที่จะเข้ามาแย่งการต่ออายุ และไม่คาดว่าจะมีการทดแทนเทคโนโลยีที่ใช้ในการออกอากาศในปัจจุบันด้วยเทคโนโลยีอื่นในอนาคตที่คาดการณ์ได้ ดังนั้น จึงคาดว่าใบอนุญาตจะทำให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิที่ไม่ทราบได้แน่นอนแก่กิจการ

กิจการต้องถือว่าใบอนุญาตออกอากาศมีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน เนื่องจากคาดว่าใบอนุญาตจะทำให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิแก่กิจการอย่างไม่มีที่สิ้นสุด ดังนั้น กิจการจึงไม่ต้องตัดจำหน่ายใบอนุญาตจนกว่าอายุการให้ประโยชน์จะทราบได้แน่นอน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของใบอนุญาตตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ทุกปีและเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าใบอนุญาตนั้นอาจเกิดการด้อยค่า

ตัวอย่างที่ 5 ใบอนุญาตออกอากาศจากตัวอย่างที่ 4

ในเวลาต่อมา หน่วยงานที่เป็นผู้ออกใบอนุญาตตัดสินใจที่จะไม่ให้มีการต่ออายุใบอนุญาตออกอากาศ แต่จะให้ทำการประมูลใบอนุญาตแทน ณ เวลาที่หน่วยงานที่เป็นผู้ออกใบอนุญาตตัดสินใจดังกล่าว ใบอนุญาตที่กิจการมีอยู่มีอายุเหลืออีก 3 ปี กิจการคาดว่าใบอนุญาตจะยังคงทำให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิแก่กิจการไปจนถึงวันหมดอายุ

เนื่องจากใบอนุญาตออกอากาศไม่สามารถต่ออายุได้อีก อายุการให้ประโยชน์จึงมีระยะเวลาที่ทราบได้แน่นอน ดังนั้น กิจการจึงต้องตัดจำหน่ายใบอนุญาตตลอดระยะเวลาการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่อีก 3 ปี และต้องทดสอบการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยทันที

ตัวอย่างที่ 6 สิทธิในเส้นทางการบินระหว่างเมืองสองเมืองในยุโรปที่ได้มาซึ่งจะหมดอายุตามกฎหมายในอีก 3 ปี

สิทธิในเส้นทางการบินสามารถต่ออายุได้ทุก 5 ปี และกิจการที่ได้มาซึ่งสิทธิในเส้นทางการบินตั้งใจที่จะปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการต่ออายุ การต่ออายุสิทธิในเส้นทางการบินมักอนุญาตเป็นประจำโดยมีต้นทุนในจำนวนที่ต่ำ และในอดีตจะอนุญาตให้มีการต่ออายุเมื่อสายการบินได้ปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ ที่กำหนดไว้ กิจการที่ได้มาซึ่งสิทธิในเส้นทางการบินคาดว่าจะให้บริการระหว่างเมืองสองเมืองจากสนามบินศูนย์กลางอย่างไม่ทราบได้แน่นอน และคาดว่าโครงสร้างพื้นฐาน (ประตูทางออก ตารางเที่ยวบิน และสัญญาเช่าสิ่งอำนวยความสะดวกในอาคารผู้โดยสาร) ที่สนามบินดังกล่าวจะยังคงสามารถใช้ได้นานเท่าที่กิจการมีสิทธิในเส้นทางการบิน การวิเคราะห์ความต้องการและกระแสเงินสดสนับสนุนข้อสมมติข้างต้น

เนื่องจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์สนับสนุนว่ากิจการที่ได้มาซึ่งสิทธิในเส้นทางการบินมีความสามารถที่จะยังคงให้บริการทางอากาศระหว่างสองเมืองดังกล่าวอย่างไม่ทราบได้แน่นอน สิทธิฯ ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิในเส้นทางการบินจึงถือว่ามีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบได้แน่นอน ดังนั้น กิจการจึงไม่ต้องตัดจำหน่ายสิทธิในเส้นทางการบินจนกว่าอายุการให้ประโยชน์จะทราบได้แน่นอน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสิทธิในเส้นทางการบินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ทุกปีและเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสิทธิดังกล่าวอาจเกิดการด้อยค่า

ตัวอย่างที่ 7 เครื่องหมายการค้าที่ได้มาซึ่งใช้เป็นเอกลักษณ์ของสินค้าอุปโภคบริโภคที่เป็นผู้นำในส่วแบ่งการตลาดตลอด 8 ปีที่ผ่านมา

เครื่องหมายการค้าที่ได้มาซึ่งจะหมดอายุตามกฎหมายในอีก 5 ปี แต่สามารถต่ออายุได้ทุก 10 ปี โดยมีต้นทุนในจำนวนที่เล็กน้อย กิจการตั้งใจที่จะต่ออายุเครื่องหมายการค้าไปอย่างต่อเนื่องและมีหลักฐานที่สนับสนุนว่ากิจการมีความสามารถที่จะทำเช่นนั้นได้ การวิเคราะห์ถึง (1) การศึกษาวงจรชีวิตของสินค้า (2) แนวโน้มของตลาด การแข่งขัน และสภาพแวดล้อม และ (3) โอกาสการขยายตราสินค้า เป็นหลักฐานว่าสินค้าที่มีเครื่องหมายการค้าดังกล่าวจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิแก่กิจการเป็นระยะเวลาที่ไม่ทราบได้แน่นอน

กิจการต้องถือว่าเครื่องหมายการค้ามีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนเนื่องจากคาดว่าเครื่องหมายการค้าจะทำให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิแก่กิจการอย่างไม่มีที่สิ้นสุด ดังนั้น กิจการจึงไม่ต้องตัดจำหน่ายเครื่องหมายการค้าจนกว่าอายุการให้ประโยชน์จะทราบได้แน่นอน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของเครื่องหมายการค้าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ทุกปี และเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าเครื่องหมายการค้าอาจเกิดการด้อยค่า

ตัวอย่างที่ 8 เครื่องหมายการค้าที่ได้มาเมื่อ 10 ปีที่แล้ว ซึ่งเป็นลักษณะของสินค้าอุปโภคบริโภคที่เป็นผู้นำในตลาด

ในขณะที่ได้มาซึ่งเครื่องหมายการค้า เครื่องหมายการค้าถือว่ามีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน เนื่องจากสินค้าที่มีเครื่องหมายการค้าดังกล่าวคาดว่าจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิแก่กิจการ อย่างไรก็ตามไม่ทราบได้แน่นอนอย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันมีการแข่งขันที่ไม่ได้คาดคิดมาก่อนเข้ามาในตลาดซึ่งจะทำให้ยอดขายของสินค้าในอนาคตลดลง ผู้บริหารประมาณว่ากระแสเงินสดสุทธิที่เกิดจากสินค้านี้ดังกล่าวจะลดลงร้อยละ 20 ในอนาคตที่คาดการณ์ได้ อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารคาดว่าสินค้านี้ดังกล่าวยังคงทำให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิอย่างไม่ทราบได้แน่นอนในจำนวนที่ลดลงแล้วนั้น

ผลของการประมาณการกระแสเงินสดสุทธิในอนาคตที่ลดลงทำให้ บริษัทเห็นว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของเครื่องหมายการค้าดังกล่าวที่กิจการประมาณขึ้นมีจำนวนที่น้อยกว่ามูลค่าตามบัญชี กิจการจึงต้องรับรู้รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ และเนื่องจากเครื่องหมายการค้ายังคงมีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน กิจการจึงยังคงไม่ต้องตัดจำหน่ายเครื่องหมายการค้า แต่จะต้องทดสอบการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ทุกปีและเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าเครื่องหมายการค้าอาจเกิดการด้อยค่า

ตัวอย่างที่ 9 เครื่องหมายการค้าที่ได้มาเมื่อหลายปีก่อนจากการรวมธุรกิจ

ในขณะที่มีการรวมธุรกิจ กิจการที่ถูกซื้อได้ทำการผลิตสินค้ามาเป็นเวลา 35 ปี โดยมีสินค้าใหม่หลายรุ่นที่มีการพัฒนาภายใต้เครื่องหมายการค้า ณ วันรวมธุรกิจ กิจการผู้ซื้อคาดว่าจะยังคงทำการผลิตสินค้าดังกล่าวอย่างต่อเนื่อง และการวิเคราะห์ปัจจัยทางเศรษฐกิจหลายอย่างพบว่าระยะเวลาที่เครื่องหมายการค้าจะก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิแก่กิจการมีไม่จำกัด ดังนั้น กิจการผู้ซื้อจึงไม่ต้องตัดจำหน่ายเครื่องหมายการค้า อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารเพิ่งตัดสินใจที่จะหยุดการผลิตสินค้าดังกล่าวในอีก 4 ปีข้างหน้า

เนื่องจากเครื่องหมายการค้าที่ได้มาไม่ได้มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนอีกต่อไป กิจการจึงต้องทดสอบการด้อยค่าของมูลค่าตามบัญชีของเครื่องหมายการค้า ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ และมีการตัดจำหน่ายเครื่องหมายการค้าตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่อีก 4 ปี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน พ.ศ.2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No.40: Investment Property (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1- บทนำ 18
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-4
คำนิยาม	5-15
การรับรู้รายการ	16-19
การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ	20-29
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ	30-56
นโยบายการบัญชี	30-32ค
วิธีมูลค่ายุติธรรม	33-55
กรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ	53-55
วิธีราคาทุน	56
การโอน	57-65
การจำหน่าย	66-73
การเปิดเผยข้อมูล	74-79
วิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน	74-79
วิธีมูลค่ายุติธรรม	76-78
วิธีราคาทุน	79
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	80-84
วิธีมูลค่ายุติธรรม	80-82
วิธีราคาทุน	83-84
วันถือปฏิบัติ	85-85ข

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 85 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

บทนำ 2-11 (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สรุปแนวทางที่กำหนดโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

บทนำ 12 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อุญาตให้กิจการเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

12.1 วิธีมูลค่ายุติธรรม ตามวิธีนี้ กิจการสามารถวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ภายหลังจากวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน

12.2 วิธีราคาทุน วิธีนี้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังจากรับรู้รายการด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม) กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุน ให้เปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย

บทนำ 13 ทางเลือกระหว่างวิธีราคาทุนและวิธีมูลค่ายุติธรรมนั้น ไม่ได้เป็นทางเลือกของการบัญชีสำหรับผู้เข้าเมื่อการบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานที่กิจการเลือกที่จะจัดประเภทและบันทึกบัญชีรายการดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้วัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

บทนำ 14 วิธีมูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากวิธีการตีราคาใหม่ซึ่งอนุญาตให้ใช้ได้กับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์การเงินบางประเภท ภายใต้อวิธีการตีราคาใหม่ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่า มูลค่าที่วัดโดยอ้างอิงราคาทุนจะถูกบันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่ม อย่างไรก็ตาม ภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงทั้งหมดในมูลค่ายุติธรรมจะถูกรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

- บทนำ 15 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการใช้วิธีการบัญชีที่เลือกกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทุกประเภท แต่อย่างไรก็ตาม ไม่ได้หมายความว่าสัญญาเช่าดำเนินงานที่เข้าเงื่อนไขทุกสัญญาต้องถูกจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- บทนำ 16 ในกรณีที่เป็นข้อยกเว้น เมื่อกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม อาจมีหลักฐานที่ชัดเจนตั้งแต่กิจการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตั้งแต่แรก (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เปลี่ยนประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหลังจากการสร้างหรือการพัฒนาเสร็จสิ้น หรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน) ที่จะไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือได้อย่างต่อเนื่อง ในกรณีดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้วัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีราคาทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) จนกระทั่งมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น และกำหนดให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นเท่ากับศูนย์
- บทนำ 17 การเปลี่ยนแปลงจากวิธีการบัญชีหนึ่งไปอีกริธีหนึ่งนั้น จะทำได้ก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ข้อมูลที่น่าเสนอมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุว่ามีความเป็นไปได้น้อยมากที่การเปลี่ยนแปลงจากวิธีมูลค่ายุติธรรมไปเป็นวิธีราคาทุน
- บทนำ 18 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ขึ้นอยู่กับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ในเรื่องของข้อกำหนดในการจัดประเภทของสัญญาเช่า วิธีการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลบางอย่างที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาจากการเช่า เมื่อมีการจัดประเภทและบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว กิจการต้องบันทึกสัญญาเช่าดังกล่าวเสมือนหนึ่งว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่าได้ ย่อหน้าที่ 14 ถึง 18 ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ใช้กับการจัดประเภทสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร โดยเฉพาะในย่อหน้าที่ 18 ระบุว่าเมื่อใดที่กิจการไม่จำเป็นต้องแยกวัดมูลค่าที่ดินและอาคารที่เป็นองค์ประกอบในสัญญาเช่าเดียวกัน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมถึง การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้เช่า และการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินของผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมประเด็นต่างๆ ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงรายการทุกรายการดังต่อไปนี้
 - 3.1 การจำแนกสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน
 - 3.2 การรับรู้รายได้จากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 3.3 การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบการเงินของผู้เช่า
 - 3.4 การวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้ให้เช่า
 - 3.5 การบัญชีสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืน
 - 3.6 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน
4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับรายการทุกรายการดังต่อไปนี้
 - 4.1 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 4.2 สัมปทานเหมืองแร่ ทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งไม่สามารถสร้างทดแทนขึ้นได้

คำนิยาม

5. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี	หมายถึง	จำนวนที่สินทรัพย์ถูกรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงิน
ราคาทุน	หมายถึง	จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้

สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น หรือหากเป็นไปได้ ให้รวมถึงจำนวนที่แบ่งมาเป็น ราคาทุนของสินทรัพย์ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการ แลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็น อิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้น ของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้ เพื่อ

1) ใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือ ใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือ

2) ขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้ งาน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ที่ถือครอง (โดยเจ้าของ หรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อใช้ในการผลิตหรือ จัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงาน ของกิจการ

6. ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานอาจจัดประเภทและ บันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ถ้าหากว่า อสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยาม ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และผู้เช่าใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 33 ถึง 35 ในการรับรู้สินทรัพย์นี้ ทางเลือกในการจัดประเภทนี้มีไว้เพื่อการพิจารณา อสังหาริมทรัพย์แต่ละรายการไป อย่างไรก็ตาม หากกิจการเลือกจัดประเภทส่วนได้เสียใน อสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องบันทึกโดยใช้ วิธีมูลค่ายุติธรรม เมื่อกิจการเลือกวิธีการจัดประเภทดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยส่วนได้เสีย ในอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกจัดประเภทเหล่านั้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 74 ถึง 78

7. กิจการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไว้เพื่อประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์หรือทั้งสองอย่าง ดังนั้น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจึงก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นอิสระจากสินทรัพย์ประเภทอื่น ๆ ของกิจการซึ่งทำให้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่างจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ในขณะที่กระแสเงินสดจากการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ ไม่ได้มาจากเฉพาะอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น แต่ยังคงมาจากสินทรัพย์อื่นที่ใช้ในกระบวนการผลิตหรือให้บริการด้วย ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้ปฏิบัติกับอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน
8. ตัวอย่างของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังต่อไปนี้
 - 8.1 ที่ดินที่กิจการถือครองไว้เพื่อหวังกำไรจากการเพิ่มมูลค่าของที่ดินนั้นในระยะยาว มากกว่าถือครองไว้เพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ
 - 8.2 ที่ดินที่กิจการถือครองไว้โดยที่ปัจจุบันยังมีได้ระบุวัตถุประสงค์ของการใช้ในอนาคต (ถ้ากิจการยังมีได้ระบุว่าจะใช้ที่ดินนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือเพื่อขายในระยะสั้นตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ ให้ถือว่าที่ดินนั้นถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากการเพิ่มมูลค่าของที่ดิน)
 - 8.3 อาคารที่กิจการเป็นเจ้าของ (หรืออาคารที่กิจการครอบครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) และให้เช่าต่อด้วยสัญญาเช่าดำเนินงาน (ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญา)
 - 8.4 อาคารที่ยังไม่มีผู้เช่าซึ่งกิจการถือครองเพื่อให้เช่าต่อภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญาเช่า
 - 8.5 อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างก่อสร้างหรือพัฒนาเพื่อใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในอนาคต
9. ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนั้น จึงไม่รวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
 - 9.1 อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติหรืออยู่ในขั้นตอนการก่อสร้างหรือพัฒนาเพื่อขาย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ) ตัวอย่างเช่น อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการได้มาเพื่อจะจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ หรือเพื่อนำมาพัฒนาและขายต่อ
 - 9.2 อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง หรือพัฒนาให้บุคคลอื่น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
 - 9.3 อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)) รวมถึงอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อใช้ในภายในกิจการในอนาคต อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อการพัฒนาในอนาคต และนำมาใช้ภายในกิจการในเวลาต่อมา อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์โดยพนักงาน (ไม่ว่าพนักงานจะจ่ายค่าเช่าในอัตราตลาดหรือไม่ก็ตาม) และอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานรอการจำหน่าย
 - 9.4 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

9.5 อสังหาริมทรัพย์ที่ให้กิจการอื่นเช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน

10. อสังหาริมทรัพย์บางอย่างประกอบด้วยส่วนที่กิจการถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่าหรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ และส่วนที่กิจการถือครองเพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ ถ้าแต่ละส่วนสามารถแยกขาย (หรือแยกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) กิจการต้องบันทึกส่วนต่าง ๆ แยกจากกัน แต่ถ้าไม่สามารถแยกส่วนขายได้ กิจการจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ต่อเมื่อสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการนั้นไม่มีนัยสำคัญ
11. ในบางกรณี กิจการให้บริการเสริมอื่น ๆ แก่ผู้ครอบครองสินทรัพย์ของกิจการ กิจการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้หากบริการเสริมนั้นเป็นส่วนประกอบที่ไม่มีนัยสำคัญในการจัดการโดยรวม ตัวอย่างเช่น การที่เจ้าของอาคารสำนักงานจัดให้มียามรักษาความปลอดภัยและการบริการบำรุงรักษาให้แก่ผู้เช่าที่ใช้อาคารสำนักงานนั้น
12. ในกรณีอื่น ๆ ซึ่งการบริการที่ให้ถือเป็นส่วนที่มีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น ถ้ากิจการเป็นเจ้าของและเป็นผู้บริหารจัดการโรงแรม บริการต่าง ๆ ที่ให้กับแขกที่เข้าพักถือเป็นองค์ประกอบที่มีนัยสำคัญของการจัดการในภาพรวม ดังนั้น โรงแรมที่บริหารโดยเจ้าของถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไม่ใช่ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
13. ในบางกรณีอาจเป็นการยากที่จะระบุว่าบริการเสริมนั้นมีนัยสำคัญมากจนทำให้อสังหาริมทรัพย์ขาดคุณสมบัติในการเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างเช่น ในบางครั้งเจ้าของโรงแรมอาจโอนความรับผิดชอบให้แก่บุคคลที่สามภายใต้สัญญาการจัดการ เงื่อนไขของสัญญาการจัดการนี้อาจเป็นไปได้หลากหลายรูปแบบ ในด้านหนึ่งเจ้าของกิจการอาจเป็นเพียงนักลงทุนประเภทรับผลตอบแทน แต่อีกด้านหนึ่งเจ้าของนั้นอาจต้องการโอนภาระงานประจำวันให้แก่ผู้อื่น ในขณะที่ยังคงไว้ซึ่งความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงของกระแสเงินสดที่เกิดจากการดำเนินงานของโรงแรม
14. กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ กิจการต้องกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อช่วยในการใช้ดุลยพินิจได้อย่างสม่ำเสมอ โดยให้สอดคล้องกับคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และแนวทางที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 ถึง 13 ย่อหน้าที่ 75.3 ระบุให้กิจการเปิดเผยหลักเกณฑ์ดังกล่าวเมื่อการจัดประเภทของสินทรัพย์นั้นทำได้ยาก
15. ในบางกรณี กิจการอาจเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่าและถูกใช้งาน โดยบริษัทแม่ หรือบริษัทย่อยอื่นของกิจการ อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินรวมของกิจการเหล่านั้น ทั้งนี้เพราะสินทรัพย์เหล่านั้นจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในภาพรวมของกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม หากมองเฉพาะกิจการที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนถ้าอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงบันทึกอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินเฉพาะของกิจการได้

การรับรู้รายการ

16. กิจการต้องรับรู้สังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
 - 16.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - 16.2 สามารถวัดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ
17. ภายใต้หลักการรับรู้รายการ กิจการต้องประเมินราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ เวลาที่ต้นทุนเกิดขึ้น ต้นทุนดังกล่าวรวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นเมื่อเริ่มแรกที่ทำให้กิจการได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา และต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังเพื่อต่อเติม เปลี่ยนแทน (บางส่วน) หรือให้บริการแก่อสังหาริมทรัพย์
18. ภายใต้หลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ 16 กิจการต้องไม่รวมต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวัน เป็นมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่รับรู้ต้นทุนเหล่านี้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น ต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวันหลัก ๆ คือค่าแรงงาน และต้นทุนที่ใช้หมดไปและอาจรวมถึงต้นทุนค่าขึ้นส่วนขึ้นเล็ก ๆ ด้วยวัตถุประสงค์ของรายจ่ายเหล่านี้บ่อยครั้งมักเป็นเรื่องของการซ่อมแซมและบำรุงรักษาอสังหาริมทรัพย์
19. ชิ้นส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจได้มาโดยการเปลี่ยนแทน ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนผนังภายในเพื่อทดแทนผนังเดิม ภายใต้หลักการรับรู้รายการ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ณ เวลาที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้นหากเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการ และกิจการต้องตัดรายการชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนด้วยมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนนั้นตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการตัดรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

20. กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ
21. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการซื้อ ประกอบด้วย ราคาซื้อ และรายจ่ายโดยตรงใด ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ตัวอย่างของรายจ่ายโดยตรงที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมมิวสิคสำหรับบริการทางกฎหมาย ค่าภาษีในการโอนสินทรัพย์ และต้นทุนในการทำรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
22. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
23. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่รวมรายการต่อไปนี้
 - 23.1 ต้นทุนก่อนการดำเนินงาน (ยกเว้นรายจ่ายที่จำเป็นเพื่อทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร)

- 23.2 ขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะมีผู้เช่าครอบครองในระดับที่วางแผนไว้
- 23.3 จำนวนสูญเสียที่เกินปกติจากอุบัติเหตุ ค่าแรงงาน หรือจากทรัพยากรอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์
24. หากกิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยการผ่อนชำระ กิจการต้องบันทึกราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่าที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเทียบเท่าเงินสดและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระทั้งหมดให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้สินเชื่อ
25. ต้นทุนเมื่อเริ่มแรกของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้สำหรับสัญญาเช่าการเงินในย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า นั่นคือสินทรัพย์จะต้องรับรู้ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และรับรู้จำนวนที่เท่ากันนั้นเป็นหนี้สินตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าเดียวกัน
26. เงินส่วนเกินใด ๆ ที่จ่ายตามสัญญาเช่า ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับวัตถุประสงค์นี้ ดังนั้นจึงให้รวมจำนวนดังกล่าวในราคาทุนของสินทรัพย์ แต่ให้แยกออกจากหนี้สิน หากส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากสัญญาเช่าถูกจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รายการที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม คือ ส่วนได้เสีย ไม่ใช่ตัวอสังหาริมทรัพย์ แนวทางในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ได้กำหนดไว้ในส่วนของวิธีมูลค่ายุติธรรมในย่อหน้าที่ 33 ถึง 52 แนวทางนี้ยังใช้กับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมเมื่อใช้มูลค่าดังกล่าวเป็นราคาทุนในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก
27. กิจการอาจได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนบางรายการ หรือมากกว่าหนึ่งรายการจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินรายการหนึ่งหรือหลายรายการ หรือสินทรัพย์ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน ค่าอธิบายต่อไปนี้อ้างอิงถึงการแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินกับสินทรัพย์อื่น และยังสามารถใช้กับการแลกเปลี่ยนทั้งหมดที่ได้กล่าวถึงในประโยคข้างต้นด้วย ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่เป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 27.1 การแลกเปลี่ยนนั้นไม่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์
- 27.2 กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับ และสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ
- กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยวิธีดังกล่าว ถึงแม้ว่าจะไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่ใช้แลกเปลี่ยนได้ทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มานั้นไม่สามารถวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมได้ ให้วัดราคาทุนของสินทรัพย์ด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยน

28. ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้พิจารณาพิจารณาจากขอบเขตของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้
- 28.1 ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงิน) ของกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์แตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ
- 28.2 รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของ การดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ
- 28.3 ความแตกต่างในย่อหน้าที่ 28.1 หรือ 28.2 มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน

เพื่อวัตถุประสงค์ในการพิจารณาว่าการแลกเปลี่ยนใดเป็นการแลกเปลี่ยนที่มีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ กิจการต้องพิจารณามูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของ การดำเนินงาน ที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน จากกระแสเงินสดหลังหักภาษี ผลของการวิเคราะห์ดังกล่าวอาจเห็นได้ชัดเจนโดยกิจการไม่จำเป็นต้องคำนวณอย่างละเอียด

29. ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้จะถือว่ากิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 29.1 ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น
- 29.2 สามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่างๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรม
- หากกิจการสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

นโยบายการบัญชี

30. ยกเว้นที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 32ก และ 34 กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีโดยสามารถเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 33 ถึง 55 หรือ วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 56 และต้องใช้นโยบายบัญชื่อนั้นกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ
31. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ระบุว่ากิจการจะเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้ข้อมูลที่แสดงในงบการเงินน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นเกี่ยวกับผลกระทบของรายการ เหตุการณ์อื่น หรือสภาพของสถานะทางการเงิน ผลประกอบการ

ทางการเงิน หรือกระแสเงินสดของกิจการ ทั้งนี้มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การเปลี่ยนแปลงจากวิธีมูลค่ายุติธรรมเป็นวิธีราคาทุนจะทำให้ข้อมูลที่น่าเสนาะมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นกว่าเดิม

32. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ทุกกิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่ว่าจะเพื่อวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า (หากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม) หรือเพื่อการเปิดเผยข้อมูล (หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้กำหนด) ให้กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการตีราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

32ก. กิจการอาจ

32ก.1 เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดที่นำไปเป็นหลักประกันหนี้สินซึ่งทำให้การจ่ายคืนหนี้สินนั้นขึ้นตรงกับมูลค่ายุติธรรมหรือผลตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ระบุไว้ซึ่งรวมถึงอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าว และ

32ก.2 เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เหลือทั้งหมด ซึ่งอาจแตกต่างจากวิธีที่เลือกใช้ในข้อ 32ก.1

- 32ข. บริษัทประกันบางรายและกิจการอื่นที่บริหารกองทุนอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการซึ่งออกหน่วยลงทุน โดยหน่วยลงทุนบางส่วนถือโดยผู้ลงทุนตามสัญญา และหน่วยลงทุนที่เหลือถือโดยกิจการ ย่อหน้าที่ 32ก ไม่อนุญาตให้กิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ถือโดยกองทุนดังกล่าวด้วยราคาทุนบางส่วนและมูลค่ายุติธรรมบางส่วน

- 32ค. หากกิจการเลือกวิธีที่แตกต่างกันสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสองประเภทตามที่ได้กำหนดไว้ใน ย่อหน้าที่ 32ก การขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนระหว่างกลุ่มสินทรัพย์ซึ่งใช้วิธีที่แตกต่างกันต้องรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมและการเปลี่ยนแปลงสะสมของมูลค่ายุติธรรมต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากกลุ่มที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมมายังกลุ่มที่ใช้วิธีราคาทุน มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่ขาย ถือเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์นั้น

วิธีมูลค่ายุติธรรม

33. หลังจากรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว กิจการที่เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีที่กำหนดไว้ใน ย่อหน้าที่ 53

34. เมื่อส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานถูกจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามย่อหน้าที่ 6 กิจการไม่สามารถเลือกนโยบายการบัญชีตามย่อหน้าที่ 30 ได้อีกต่อไป แต่ต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น

35. กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น
36. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน คือราคาที่อสังหาริมทรัพย์นั้นมีการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนในลักษณะของผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน (ดูย่อหน้าที่ 5) มูลค่ายุติธรรมจะไม่รวมราคาส่วนที่ปรับเพิ่มขึ้นหรือลดลงเนื่องจากเงื่อนไขหรือสถานการณ์พิเศษ เช่น การจัดหาเงินแบบพิเศษ การขายและการเช่ากลับคืน สิ่งตอบแทนพิเศษหรือสิทธิพิเศษที่ได้รับจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการขาย
37. กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมโดยไม่หักต้นทุนในการทำรายการที่อาจเกิดขึ้นในการขายหรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น
38. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องสะท้อนถึงสภาพตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
39. มูลค่ายุติธรรมเป็นมูลค่าเฉพาะ ณ เวลาในวันใดวันหนึ่งเท่านั้นเนื่องจากสภาพของตลาดอาจเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น จำนวนที่รายงานเป็นมูลค่ายุติธรรมอาจไม่ถูกต้องหรือไม่เหมาะสมหากทำการประมาณ ณ เวลาอื่น คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมนั้นมีข้อสมมติว่า การแลกเปลี่ยนและการสิ้นสุดของสัญญาขายเกิดขึ้นพร้อมกัน โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงในราคาที่เกิดร่วมกันระหว่างบุคคลที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ที่มีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเกิดขึ้นหากการแลกเปลี่ยนและการสิ้นสุดของสัญญาขายเกิดขึ้นไม่พร้อมกัน
40. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสะท้อนถึง รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในปัจจุบัน และข้อสมมติที่มีเหตุผลและมีหลักฐานสนับสนุนได้ โดยข้อสมมตินั้นสะท้อนถึงสิ่งที่มี ความรอบรู้และเต็มใจได้คาดการณ์เกี่ยวกับรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในอนาคตภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ในขณะที่เดียวกันก็ต้องสะท้อนถึงกระแสเงินสดจ่ายต่าง ๆ (รวมทั้งค่าเช่า และกระแสเงินสดจ่ายอื่น ๆ) ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเนื่องจาก อสังหาริมทรัพย์ กระแสเงินสดจ่ายบางรายการได้สะท้อนอยู่ในหนี้สินแล้ว ในขณะที่รายการอื่นที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดจ่าย ยังไม่มีการรับรู้ในงบการเงินจนกระทั่งในภายหลัง (ตัวอย่าง การจ่ายเงินรายงวด เช่น ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น)
41. ย่อหน้าที่ 25 ได้ระบุหลักเกณฑ์ในการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของราคาทุนของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่า ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่าใหม่ให้เป็นมูลค่ายุติธรรม (ถ้าจำเป็น) ในสัญญาเช่าที่มีการเจรจาต่อรองที่อัตราตลาด มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่า ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาสุทธิด้วยค่าเช่าทั้งสิ้นที่คาดไว้ (รวมทั้งรายจ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินที่รับรู้) ต้องมีค่าเท่ากับศูนย์ มูลค่ายุติธรรมต้องไม่เปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าในทางบัญชี สินทรัพย์ที่เช่าและหนี้สินจะถูกรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือด้วยมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำตามย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ดังนั้น การวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ที่เช่าจากราคาทุนที่

กำหนดในย่อหน้าที่ 25 เป็นมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 33 ต้องไม่ทำให้เกิดผลกำไรหรือขาดทุนเริ่มแรก ยกเว้นมูลค่ายุติธรรมนี้มีการวัดมูลค่า ณ เวลาที่ต่างกันไป กรณีดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเมื่อการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเกิดขึ้นภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

42. คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมอ้างอิงถึง “ความรอบรู้และเต็มใจ” ในที่นี้ “ความรอบรู้” หมายถึง ทั้งผู้ซื้อและผู้ขายได้รับข้อมูลอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับลักษณะและคุณสมบัติของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมถึงประโยชน์ใช้สอยที่แท้จริง ศักยภาพในการใช้สินทรัพย์ และสภาพของตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผู้ซื้อที่มีความเต็มใจมีแรงจูงใจที่จะซื้อแต่ไม่ใช้การบังคับให้ซื้อ ผู้ซื้อต้องไม่มีความกระตือรือร้นมากเกินไปที่จะซื้อหรือมุ่งมั่นที่จะซื้อในราคาใดก็ได้ ผู้ที่จะซื้อจะไม่จ่ายซื้อในราคาที่สูงกว่าราคาตลาดที่กำหนดโดยผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจที่จะซื้อขาย
43. ผู้ขายที่มีความเต็มใจขายต้องไม่ใช่ผู้ที่มีความกระตือรือร้นมากเกินไปที่จะขาย หรือผู้ที่ถูกบังคับให้ขาย ณ ราคาใดก็ได้ หรือผู้ที่ประวิงการขายเพื่อให้ได้ราคาขายที่ไม่ถือเป็นราคาที่เหมาะสมในสภาพตลาดปัจจุบัน ผู้ขายที่มีความเต็มใจขายเป็นผู้ที่มีแรงจูงใจที่จะขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามเงื่อนไขของตลาดเพื่อให้ได้ราคาที่ดีที่สุด ในสถานการณ์จริง เจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่แท้จริงจะไม่เข้าขายข้อพิพาทนี้ เพราะผู้ขายที่มีความเต็มใจขายเป็นเจ้าของในทางทฤษฎี (ตัวอย่างเช่น ผู้ขายที่เต็มใจขายจะไม่คำนึงถึงสถานการณ์ทางภาษีที่เฉพาะของเจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)
44. คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมอ้างอิงถึง รายการที่ผู้ซื้อและผู้ขายที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ซึ่งหมายถึง รายการที่ ผู้มีส่วนร่วมไม่มีความสัมพันธ์กันเป็นพิเศษที่ก่อให้เกิดการตกลงราคาซึ่งไม่ได้สะท้อนถึงสภาพตลาด รายการนี้เกิดขึ้นระหว่างผู้มีส่วนร่วมไม่มีความเกี่ยวข้องกันและเจรจาต่อรองในลักษณะที่เป็นอิสระจากกัน
45. ตามปกติหลักฐานที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรม คือ ราคาปัจจุบันในตลาดที่มีการซื้อขายคล่องสำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันทั้งสภาพและทำเลที่ตั้งและอยู่ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาเช่าหรือสัญญาอื่นๆ ที่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องระบุความแตกต่างในลักษณะ ทำเลที่ตั้ง หรือสภาพของอสังหาริมทรัพย์ หรือเงื่อนไขในสัญญาเช่าหรือสัญญาอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์
46. หากไม่มีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 45 ให้กิจการพิจารณาข้อมูลจากแหล่งต่างๆ รวมถึง
 - 46.1 ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องของอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะ สภาพ หรือทำเลที่ตั้งที่แตกต่างกัน (หรืออยู่ภายใต้สัญญาเช่าหรือสัญญาอื่นๆ ที่แตกต่างกัน) โดยปรับปรุงให้สะท้อนถึงความแตกต่างนั้น
 - 46.2 ราคาล่าสุดของอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีระดับการซื้อขายคล่องรองลงมา โดยปรับปรุงให้สะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงในสภาพเศรษฐกิจตั้งแต่วันที่เกิดการซื้อขายด้วยราคาดังนั้น และ

- 46.3 ประมาณการกระแสเงินสดคิดลดโดยใช้พื้นฐานของประมาณการที่เชื่อถือได้ของกระแสเงินสดในอนาคต ที่สนับสนุนด้วยเงื่อนไขของสัญญาเช่าที่มีอยู่และสัญญาอื่น ๆ และ (หากเป็นไปได้) หลักฐานภายนอก เช่น ค่าเช่าในตลาดปัจจุบันของอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในการทำเดียวกันและสภาพเหมือนกัน และใช้อัตราคิดลดที่สะท้อนถึงการประเมินของตลาดปัจจุบันในเรื่องของความไม่แน่นอนของจำนวนเงินและจังหวะเวลาของกระแสเงินสด
47. ในบางกรณี แหล่งต่างๆ ที่กล่าวถึงในย่อหน้าก่อนอาจให้ข้อสรุปเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่แตกต่างกัน กิจการต้องพิจารณาถึงเหตุผลของความแตกต่างนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณขึ้นอย่างน่าเชื่อถือที่สุดภายใต้ช่วงของการประมาณมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผล
48. ในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานชัดเจนตั้งแต่เมื่อกิจการเริ่มได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิมได้เปลี่ยนสภาพเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานของสินทรัพย์) โดยหลักฐานนั้นชี้ชัดว่าความผันแปร ในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลนั้นกว้างมาก และเป็นการยากที่จะประมาณความน่าจะเป็นของประมาณการดังกล่าว จนทำให้ประโยชน์ในการใช้ตัวเลขประมาณการมูลค่ายุติธรรมเพียงค่าเดียวนั้นมีน้อยมาก กรณีเช่นนี้ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์นั้นไม่สามารถหาได้อย่างน่าเชื่อถือและอย่างต่อเนื่อง (ดูย่อหน้าที่ 53)
49. มูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากมูลค่าจากการใช้ตามทีระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มูลค่ายุติธรรมสะท้อนถึงความรู้และการประมาณของผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจ ในทางตรงกันข้าม มูลค่าจากการใช้สะท้อนถึงการประมาณของกิจการ รวมถึงผลกระทบของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีเฉพาะต่อกิจการและไม่เกี่ยวข้องกับการโดยทั่วไป ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมจะไม่สะท้อนถึงปัจจัยต่อไปนี้ เนื่องจากโดยปกติแล้วผู้ซื้อและผู้ขายที่รอบรู้และเต็มใจในการซื้อขายมักจะไม่มีข้อมูลดังกล่าว
- 49.1 มูลค่าส่วนเพิ่มที่เกิดจากการมีกลุ่มของอสังหาริมทรัพย์ในพื้นที่ต่าง ๆ ในพื้นที่ต่าง ๆ
 - 49.2 การประสานประโยชน์ จากการใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนร่วมกับสินทรัพย์อื่น ๆ
 - 49.3 สิทธิหรือข้อจำกัดทางกฎหมายที่มีผลเฉพาะต่อเจ้าของสินทรัพย์คนปัจจุบันเท่านั้นและ
 - 49.4 ผลประโยชน์ทางภาษีหรือภาระทางภาษีที่เกิดขึ้นอย่างเฉพาะเจาะจงต่อเจ้าของสินทรัพย์คนปัจจุบันเท่านั้น
50. ในการหามูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องไม่บันทึกสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ไว้ในงบดุลแล้วซ้ำอีก เช่น
- 50.1 อุปกรณ์ เช่น ลิฟต์ หรือเครื่องปรับอากาศมักเป็นส่วนควบของอาคาร และโดยทั่วไปจะรวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมากกว่าจะแยกรับรู้ต่างหากเป็นรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
 - 50.2 หากให้เช่าสำนักงานที่ตกแต่งพร้อมเฟอร์นิเจอร์แล้ว โดยทั่วไปมูลค่ายุติธรรมของสำนักงานจะรวมมูลค่ายุติธรรมของเฟอร์นิเจอร์ไว้แล้วเนื่องจากรายได้ค่าเช่าได้รวมถึงการใช้

- เฟอร์นิเจอร์ดังกล่าวด้วย เมื่อเฟอร์นิเจอร์ได้รวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว กิจการต้องไม่รับรู้รายการเฟอร์นิเจอร์เป็นสินทรัพย์ที่แยกต่างหาก
- 50.3 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องไม่รวมรายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้าหรือรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานค้างรับ เนื่องจากกิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินแยกต่างหาก
- 50.4 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือครองภายใต้สัญญาเช่าสะท้อนถึงกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับหรือจะต้องจ่าย (รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นซึ่งกิจการต้องจ่ายในอนาคต) ดังนั้นหากการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ได้เป็นมูลค่าสุทธิจากจำนวนเงินทั้งหมดที่คาดว่าจะต้องจ่าย จึงจำเป็นที่จะต้องบวกกลับหนี้สินจากสัญญาเช่าที่ได้รับรับรู้เพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม
51. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไม่ได้สะท้อนถึงรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตที่จะจ่ายเพื่อปรับปรุงหรือทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นดีขึ้น และไม่ได้สะท้อนถึงผลประโยชน์ในอนาคตที่เกี่ยวข้องที่จะได้รับจากรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตนั้น
52. ในบางกรณี กิจการคาดได้ว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จะต้องจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (นอกเหนือจากรายจ่ายที่เกี่ยวกับหนี้สินที่รับรู้แล้ว) สูงกว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จะได้รับในอนาคต กิจการต้องใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ในการพิจารณาว่าควรรับรู้รายการหนี้สินหรือไม่ และหากต้องรับรู้รายการหนี้สินจะวัดมูลค่าหนี้สินอย่างไร

กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

53. ข้อสันนิษฐานที่โต้แย้งได้อย่างหนึ่งคือกิจการจะสามารถหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม ในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานที่ชัดเจนว่าเมื่อกิจการเริ่มได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิมได้เปลี่ยนสภาพเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหลังจากที่ได้มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานของสินทรัพย์) กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ กรณีนี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อรายการซื้อขายทางการตลาดที่เทียบเคียงได้ไม่เกิดขึ้นบ่อยและการประมาณมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีอื่น (เช่น การประมาณการโดยใช้ประมาณการกระแสเงินสดคิดลด) ไม่สามารถจัดทำได้ หากกิจการระบุว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นไม่สามารถ วัดได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่กิจการคาดว่าจะสามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อการก่อสร้างนั้นเสร็จสิ้น กิจการจะต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยวิธีราคาทุน จนกระทั่งสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้น (แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดก่อน) หากกิจการระบุว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (นอกเหนือจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการการลงทุนที่อยู่ใน

ระหว่างการก่อสร้าง) ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือและต่อเนื่อง กิจการต้องวัดมูลค่า อสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยสมมติให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนเท่ากับศูนย์ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) จนกว่าจะมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนนั้น

- 53ก. เมื่อใดที่กิจการเริ่มสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างที่แต่ก่อนกิจการวัดมูลค่าที่ราคาทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการจะต้องวัดมูลค่า อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างนั้นด้วยมูลค่ายุติธรรม เมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้นให้ถือว่ามูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ในกรณีที่มูลค่ายุติธรรมสามารถวัดมูลค่า ได้อย่างน่าเชื่อถือตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 53 กิจการจะต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 53ข. ข้อสันนิษฐานที่ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือนั้นจะสามารถโต้แย้งได้ในการรับรู้เริ่มแรกเท่านั้น การที่กิจการ วัดมูลค่ายุติธรรมของรายการใดรายการหนึ่งของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการ ก่อสร้างได้ อาจไม่สามารถสรุปได้ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างเสร็จ สิ้นแล้วไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
54. ในกรณียกเว้นตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 53 กิจการต้องใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่า อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) แล้ว กิจการยังคงต้อง วัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่นด้วยมูลค่ายุติธรรม รวมถึง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการ ลงทุนที่อยู่ในระหว่างก่อสร้าง ในกรณีดังกล่าว แม้ว่ากิจการอาจใช้วิธีราคาทุนสำหรับ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหนึ่งรายการ กิจการยังคงต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับ อสังหาริมทรัพย์รายการที่เหลืออื่นๆ ต่อไป
55. หากกิจการใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการต้องใช้ วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือจนกระทั่ง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นกลายมาเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือกิจการเริ่ม พัฒนาอสังหาริมทรัพย์นั้นเพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติในภายหลัง) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม วิธีราคาทุน
56. หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุนต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยแนวทางที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) เว้นแต่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่รอจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่รอจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย) ต้องวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

การโอน

57. การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยมีหลักฐานข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 57.1 เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน
 - 57.2 เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ
 - 57.3 สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - 57.4 เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - 57.5 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
58. ย่อหน้าที่ 57.2 กำหนดให้กิจการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานโดยมีหลักฐานของการเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายเมื่อกิจการตัดสินใจที่จะจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยไม่มีการพัฒนา กิจการต้องถือว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจนกว่าจะมีการตัดรายการออกจากงบแสดงฐานะการเงิน และต้องไม่จัดประเภทอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินค้าคงเหลือ ในทำนองเดียวกันหากกิจการมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีอยู่ในปัจจุบันใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่อไปในอนาคต กิจการต้องถือว่าสินทรัพย์นั้นยังคงเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและต้องไม่โอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในระหว่างที่มีการพัฒนาใหม่
59. ย่อหน้าที่ 60 ถึง 65 ใช้กับการรับรู้รายการและวัดมูลค่าในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและสินค้าคงเหลือจะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของ

อสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า หรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง

60. ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าคงเหลือ ให้ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ
61. หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กิจการต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
62. กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องปฏิบัติต่อผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นด้วยวิธีการเดียวกันกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กล่าวคือ
 - 62.1 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนที่ลดลงต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และต้องนำไปลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของผู้ถือหุ้น
 - 62.2 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ดังนี้
 - 62.2.1 หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ค่าที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด จำนวนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์มาก่อน
 - 62.2.2 ส่วนที่เพิ่มขึ้นที่คงเหลือจากข้อ 62.2.1 ให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และเพิ่มส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของผู้ถือหุ้น หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการ

ตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ จะไม่ทำผ่านกำไรหรือขาดทุน

63. การโอนจากสินค้างเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด
64. วิธีปฏิบัติในการโอนจากสินค้างเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมถือว่ามีความสม่ำเสมอกับวิธีปฏิบัติในการขายสินค้างเหลือ
65. เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเองที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่เสร็จสิ้น กับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

การจำหน่าย

66. กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบแสดงฐานะการเงินเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก
67. การจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจเกิดจากการขายหรือการทำสัญญาเช่าการเงินในการพิจารณาวันที่ถือเป็นวันจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องใช้เกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้) ในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและพิจารณาแนวปฏิบัติ ที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ใช้ได้กับการจำหน่ายโดยการทำสัญญาเช่าการเงิน หรือการขายและเช่ากลับคืน
68. ตามหลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ 16 หากกิจการรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแปลงส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงออก ในกรณีที่กิจการบันทึกบัญชีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีราคาทุน ส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงอาจไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาแยกต่างหาก หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถหามูลค่าตามบัญชีเฉพาะของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลง กิจการอาจใช้ต้นทุนของการเปลี่ยนแปลงเป็นตัวบ่งชี้ถึงต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลง ณ เวลาที่กิจการได้มาหรือสร้างสินทรัพย์นั้นตามวิธีมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจสะท้อนถึงการลดมูลค่าของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงนั้นแล้ว ในกรณีอื่น ๆ อาจเป็นไปได้ยากที่จะประเมินว่ามูลค่ายุติธรรมที่ควรลดลงเนื่องจากส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงเป็นเท่าใด กรณีที่ยากในการปฏิบัติ ทางเลือกหนึ่งสำหรับการลดลงของมูลค่ายุติธรรมอันเนื่องมาจากชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลง คือให้รวมต้นทุนของการเปลี่ยนแปลงไว้ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ จากนั้นจึงทำการประเมินมูลค่ายุติธรรมใหม่ตามที่กำหนดไว้สำหรับกรณีการต่อเติมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลง

69. ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น (เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ได้กำหนดเกี่ยวกับการขายและเช่ากลับคืนไว้เป็นอย่างอื่น)
70. กิจการรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับ จากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยให้มีการผ่อนชำระเป็นงวด ให้รับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาเทียบเท่าราคาเงินสด ผลต่างระหว่างจำนวนที่จะได้รับกับราคาเทียบเท่าราคาเงินสดจะรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ยโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 18 เรื่อง (ปรับปรุง 2552) รายได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)
71. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมวลการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เหมาะสมสำหรับหนี้สินที่กิจการยังคงมีพันธะผูกพันอยู่หลังจากที่ได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปแล้ว
72. ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า สูญเสีย หรือยกเลิก ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น
73. การด้อยค่าหรือผลขาดทุนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การขอเงินคืนหรือการจ่ายเงินค่าชดเชยจากบุคคลที่สาม และการซื้อที่เกิดขึ้นภายหลังหรือการก่อสร้างสินทรัพย์เพื่อเปลี่ยนแทนเป็นเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และต้องบันทึกบัญชีแยกจากกันดังต่อไปนี้
- 73.1 การด้อยค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- 73.2 การเลิกใช้หรือการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รับรู้ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 66 ถึง 71 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 73.3 ค่าชดเชยจากบุคคลที่สามสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า สูญเสีย หรือยกเลิก ให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น
- 73.4 ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ฟื้นฟู ซ่อม หรือก่อสร้างเพื่อเปลี่ยนแทน ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 20 ถึง 29 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การเปิดเผยข้อมูล

วิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน

74. การเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้กำหนดเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า เจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่า กิจการซึ่งครอบครอง

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามวิธีสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานต้องเปิดเผย ข้อมูลด้านผู้เช่าสำหรับสัญญาเช่าการเงิน และด้านผู้ให้เช่าสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน

75. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

75.1 กิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน

75.2 หากกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการจัดประเภทและบันทึกส่วนได้เสียใน อสังหาริมทรัพย์ที่ถือตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หรือไม่ และในสถานการณ์ใด

75.3 หากการจัดประเภททำได้ยาก (ดูย่อหน้า 14) เกณฑ์ที่กิจการใช้ในการแยก อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และเกณฑ์ใน การแยกออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจ ตามปกติ

75.4 วิธีการและข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมทั้งข้อความที่ระบุว่ากำหนดมูลค่ายุติธรรมมี หลักฐานสนับสนุนจากตลาด หรือกำหนด ๆ จากปัจจัยอื่น (ซึ่งกิจการต้องเปิดเผย ข้อมูล) เนื่องจากลักษณะ เฉพาะของอสังหาริมทรัพย์นั้นและการขาดข้อมูลของตลาด ที่เปรียบเทียบได้

75.5 ระดับที่มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ซึ่งได้มีการวัดมูลค่าหรือ เปิดเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงิน) ได้มีการประเมินโดยผู้ประเมินอิสระซึ่งมีคุณสมบัติของ ผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพและมีประสบการณ์ในทำเลที่ตั้งและประเภทของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนที่มีการประเมินนั้น หากไม่มีการประเมินดังกล่าวกิจการต้องเปิดเผย ข้อเท็จจริงไว้ด้วย

75.6 จำนวนที่ได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับ

75.6.1 รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

75.6.2 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและ ค่าบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ ค่าเช่าสำหรับงวด และ

75.6.3 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา) ที่เกิดจาก อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด

75.6.4 การเปลี่ยนแปลงสะสมในมูลค่ายุติธรรมที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนจากการ ขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากกลุ่มที่ใช้วิธีราคาทุนมายังกลุ่มที่ใช้วิธี มูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้า 32ค)

75.7 ข้อจำกัดที่มีและจำนวนที่มีข้อจำกัดในการรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือการโอน รายได้และเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย

75.8 ภาระผูกพันตามสัญญาในการซื้อ ก่อสร้าง หรือพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือในการซ่อมแซม บำรุงรักษา หรือทำให้ดีขึ้น

วิธีมูลค่ายุติธรรม

76. นอกเหนือจากการเปิดเผยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 75 แล้ว กิจการที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 33 ถึง 35 ต้องเปิดเผยข้อมูลในการกระทบบยอระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้
- 76.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการซื้อ และส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์
 - 76.2 ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ
 - 76.3 สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่รอจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และการจำหน่ายอื่น ๆ
 - 76.4 ผลกำไรหรือผลขาดทุนสุทธิจากการปรับมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรม
 - 76.5 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน
 - 76.6 การโอนไปหรือโอนจากสินค้าคงเหลือหรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และ
 - 76.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ
77. เมื่อการวัดมูลค่าที่ได้สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีการปรับปรุงอย่างมีนัยสำคัญเพื่อให้ตรงตามวัตถุประสงค์ของงบการเงิน ตัวอย่างเช่น เพื่อหลีกเลี่ยงการนับซ้ำสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้แล้วเป็นสินทรัพย์และหนี้สินต่างหากตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 50 กิจการต้องเปิดเผยการกระทบบยอระหว่างการวัดมูลค่าที่ได้ กับการวัดมูลค่าที่ปรับปรุงแล้ว ซึ่งรวมอยู่ในงบการเงิน โดยแยกแสดงยอดรวม ของภาระผูกพันตามสัญญาเช่าที่รับรู้ซึ่งมีการบวกกลับ และยอดปรับปรุง ที่มีนัยสำคัญอื่น ๆ
78. ในกรณียกเว้นที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ 53 เมื่อกิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้ราคาทุนตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) การกระทบบยอที่ระบุในย่อหน้าที่ 76 จะต้องเปิดเผยจำนวนที่เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นแยกต่างหากจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่น นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยทุกข้อดังต่อไปนี้
- 78.1 รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - 78.2 คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ
 - 78.3 ประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้)

- 78.4 เมื่อมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม
 - 78.4.1 ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม
 - 78.4.2 มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่จำหน่าย และ
 - 78.4.3 จำนวนผลกำไรหรือขาดทุนที่ได้รับรู้

วิธีราคาทุน

- 79. นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 75 แล้ว กิจการที่ใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 56 ต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
 - 79.1 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้
 - 79.2 อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้
 - 79.3 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเสื่อมราคาสะสม (รวมกับผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์สะสม) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด
 - 79.4 การกระหนาบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้
 - 79.4.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการซื้อกับส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์
 - 79.4.2 ส่วนเพิ่มที่เป็นผลมาจากการรวมธุรกิจ
 - 79.4.3 สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่รอจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และการจำหน่ายอื่น ๆ
 - 79.4.4 ค่าเสื่อมราคา
 - 79.4.5 ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่รับรู้และจำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่กลับรายการในระหว่างงวดตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
 - 79.4.6 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่าเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่าเงินของหน่วยงานในต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน
 - 79.4.7 การโอนไปหรือโอนจากสินค้าคงเหลือหรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และ
 - 79.4.8 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ
- 79.5 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณียกเว้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 53 เมื่อกิจการไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

- 79.5.1 รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- 79.5.2 คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และ
- 79.5.3 ประเมินการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้)

การปฏิบัติช่วงเปลี่ยนแปลง

วิธีมูลค่ายุติธรรม

- 80. กิจการที่ได้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก โดยได้เลือกจัดประเภทและบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์บางรายการหรือทุกรายการตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องรับรู้ผลกระทบของการเลือกนั้นเป็นการปรับปรุงในกำไรสะสมยกมาสำหรับงวดที่กิจการได้เลือกวิธีการบัญชีนี้เป็นครั้งแรก นอกจากนี้
 - 80.1 หากกิจการได้เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในงบการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น (ซึ่งการกำหนดมูลค่าทำให้มูลค่ายุติธรรมเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 และแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ 36 ถึง 52) กิจการอาจปฏิบัติดังนี้
 - 80.1.1 ปรับปรุงกำไรสะสมยกมาต้นงวดในงวดแรกที่สุดที่ได้มีการนำเสนอมูลค่ายุติธรรมนั้น และ
 - 80.1.2 ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดดังกล่าว
 - 80.2 หากกิจการไม่เคยเปิดเผยข้อมูลตาม 80.1 ต่อสาธารณะ กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบและต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ไว้
- 80ก. ภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการควรรายงานผลกระทบของการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ ณ วันที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้ (หรือก่อนวันดังกล่าว) โดยปรับปรุงกำไรสะสมยกมาสำหรับงวดที่กิจการได้นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ครั้งแรก นอกจากนี้
 - 80ก.1 หากกิจการได้เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในงบการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น (ซึ่งการกำหนดมูลค่าทำให้มูลค่ายุติธรรมเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 และแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ 36 ถึง 52) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่กำหนด) ให้กิจการปฏิบัติดังนี้
 - 80ก.1.1 ปรับปรุงกำไรสะสมยกมาต้นงวดในงวดแรกที่สุดที่ได้มีการนำเสนอมูลค่ายุติธรรมนั้น และ
 - 80ก.1.2 ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดดังกล่าว
 - 80ก.2 หากกิจการไม่เคยเปิดเผยข้อมูลตาม 80ก.1 ต่อสาธารณะ กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบและควรเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ไว้
- 81. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีปฏิบัติที่แตกต่างจากข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 กำหนดให้ปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบเว้นแต่จะทำได้
ในทางปฏิบัติ

82. เมื่อกิจการเริ่มปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก การปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวด
ให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย
วิธีราคาทุน
83. ให้กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ผลกระทบจากการเปลี่ยนนโยบายการ
บัญชี เมื่อกิจการเริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรกและเลือกใช้วิธีราคาทุน โดยให้ถือ
เป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการ
ตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มเติมด้วย
84. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 27 ถึง 29 เกี่ยวกับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อ
การลงทุนที่ได้มาโดยการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ให้ถือเป็นการเปลี่ยนทันทีเฉพาะรายการ
ในอนาคต

วันถือปฏิบัติ

85. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่
1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการ
นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่
1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 85ก. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่องการนำเสนองบการเงิน ได้แก้ไขคำนิยามที่ใช้
ในทุกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน นอกจากนั้นยังได้แก้ไขย่อหน้าที่ 62 ซึ่งกิจการจะต้องถือ
ปฏิบัติรายการแก้ไขเหล่านี้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554
หากกิจการถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้
กิจการต้องนำการแก้ไขเหล่านี้มาถือปฏิบัติในรอบระยะเวลาดังกล่าวด้วย
- 85ข. ได้มีการแก้ไขย่อหน้าที่ 8, 9, 48, 53, 54 และ 57 และตัดย่อหน้าที่ 22 และเพิ่มย่อหน้าที่ 53ก
และ 53ข โดยกิจการจะต้องถือปฏิบัติรายการแก้ไขดังกล่าวโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปในรอบ
ระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการสามารถเลือกที่จะถือปฏิบัติรายการแก้ไข
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างได้ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554
ถ้ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้างสามารถระบุได้ในวันนั้น ๆ
หากกิจการเลือกที่จะนำการแก้ไขเหล่านี้มาถือปฏิบัติก่อน กิจการจะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวและ
ถือปฏิบัติรายการแก้ไขในย่อหน้าที่ 5 และ 81จ ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552)
เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ด้วย

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552)

เรื่อง

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IFRS No.5: Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1- บทนำ6
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2-5ก
การจัดประเภทของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	6-14
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จะทิ้ง	13-14
การวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ ผู้เป็นเจ้าของ	15-29
การวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก)	15-19
การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับรายการ	20-25
การเปลี่ยนแปลงแผนในการขาย	26-29
การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล	30-42
การนำเสนอการดำเนินงานที่ยกเลิก	31-36ก
ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง	37
การนำเสนอสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภท เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	38-40
การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม	41-42
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	43
วันถือปฏิบัติ	44-44ง
การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม	45
ภาคผนวก	
ก คำนิยาม	
ข แนวปฏิบัติ	
แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 45 ภาคผนวก ก และ ข ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน โดยตัวอักษรหนาดำถือเป็นหลักการที่สำคัญ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

บทนำ

เหตุผลในการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- บทนำ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก กำหนดถึงการจัดประเภท การวัดมูลค่า และการนำเสนอข้อมูลของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก
- บทนำ 2 บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง
- บทนำ 3 บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง
- บทนำ 4 บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง
- บทนำ 5 บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง

หลักการสำคัญในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- บทนำ 6 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
- 6.1 นำการจัดประเภท ‘ถือไว้เพื่อขาย’ มาใช้
 - 6.2 แนะนำแนวคิดเกี่ยวกับกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก ซึ่งหมายถึงกลุ่มของสินทรัพย์ที่จะยกเลิก (โดยการขายหรือไม่ใช่การขาย) รวมกันเป็นกลุ่มในรายการเดียว รวมทั้งหนี้สินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์เหล่านั้นที่จะถูกโอนไปในรายการดังกล่าว
 - 6.3 กำหนดให้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายแสดงด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
 - 6.4 กำหนดให้กิจการหยุดคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย
 - 6.5 กำหนดให้กิจการต้องนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย รวมถึงสินทรัพย์และหนี้สินที่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย เป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน

6.6 กำหนดให้

- 6.6.1 จัดประเภทเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิก ณ วันที่การดำเนินงานเข้าเงื่อนไขของการถือไว้เพื่อขาย หรือเมื่อกิจการขายการดำเนินงาน
- 6.6.2 แสดงผลการดำเนินงานของการดำเนินงานที่ยกเลิกแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน
- 6.6.3 ไม่ปรับปรุงย้อนหลังการจัดประเภทการดำเนินงานที่ยกเลิกเมื่อเงื่อนไขของการจัดประเภทไม่เกิดขึ้นจนกระทั่งหลังสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย รวมถึงการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลของการดำเนินงานที่ยกเลิก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องการให้
 - 1.1 วัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่เข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย โดยใช้มูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย และหยุดคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ดังกล่าว และ
 - 1.2 นำเสนอสินทรัพย์ที่เข้าเกณฑ์การจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายเป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน และนำเสนอผลของการดำเนินงานที่ยกเลิกเป็นรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ขอบเขต

2. การจัดประเภทและการนำเสนอตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่จัดเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนทุกชนิด¹ และกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกทุกกลุ่มในกิจการ การวัดมูลค่าตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เข้าเกณฑ์การรับรู้ทุกชนิดและกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก (ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 4) ยกเว้นสินทรัพย์ที่แสดงไว้ในย่อหน้าที่ 5 ซึ่งยังคงต้องวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
3. สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ต้องไม่จัดประเภทใหม่เป็นสินทรัพย์หมุนเวียนจนกว่าสินทรัพย์นั้นจะเข้าเกณฑ์ในการจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องไม่จัดประเภทสินทรัพย์ที่โดยปกติแล้วจะจัดเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ซื้อมาสำหรับขายต่อโดยเฉพาะ เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เว้นแต่สินทรัพย์นั้นเข้าเกณฑ์ที่จะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
4. ในบางครั้งกิจการจำหน่ายกลุ่มของสินทรัพย์ อาจมีหนี้สินที่เกี่ยวข้องโดยตรงในรายการเดียวกัน กลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่ายนั้นอาจเป็นกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หน่วยของ

¹ สำหรับสินทรัพย์ที่จัดประเภทตามการนำเสนอตามสภาพคล่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนคือสินทรัพย์ที่รวมถึงจำนวนที่คาดว่าจะได้รับคืนเกินกว่า 12 เดือนหลังจากวันที่รายงาน ย่อหน้าที่ 3 ใช้กับการจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าว

สินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเพียงหน่วยเดียว หรือบางส่วนของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด² กลุ่มที่ยกเลิกอาจรวมไปถึงสินทรัพย์และหนี้สินใด ๆ ของกิจการซึ่งรวมทั้งสินทรัพย์หมุนเวียน หนี้สินหมุนเวียนและสินทรัพย์ที่ไม่ได้มีการวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 ของ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หากสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่อยู่ในขอบเขตของการวัดมูลค่าตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกให้นำข้อกำหนด ในการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ทั้งกลุ่ม เพื่อให้กลุ่มสินทรัพย์วัดมูลค่าโดยใช้จำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรม หักด้วยต้นทุนในการขาย ข้อกำหนดในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินแต่ละรายการที่อยู่ในกลุ่ม สินทรัพย์ที่ยกเลิกกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 18 19 และ 23

5. ข้อกำหนดในการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้³ ไม่นำมาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ต่อไปนี้ (ไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์เดี่ยวหรือเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) โดยข้อกำหนดของสินทรัพย์เหล่านี้อยู่ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ดังนี้
 - 5.1 สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้
 - 5.2 สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 5.3 สินทรัพย์ทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - 5.4 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือปฏิบัติตามวิธีมูลค่ายุติธรรมในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - 5.5 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่วัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมหักประมาณการต้นทุนในการขายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - 5.6 สิทธิตามสัญญาภายใต้สัญญาประกันภัยที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 เรื่อง สัญญาประกันภัย (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 5ก การจัดประเภท การนำเสนอข้อมูล และการวัดมูลค่าที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย รวมถึงสินทรัพย์ที่ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ซึ่งจัดประเภทสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของในฐานะที่เป็นเจ้าของ (สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ)

² อย่างไรก็ตาม เมื่อกระแสเงินสดจากสินทรัพย์หรือกลุ่มของสินทรัพย์คาดว่าจะเกิดขึ้นโดยหลักมาจากการขายมากกว่าการใช้ อย่างต่อเนื่อง สินทรัพย์ดังกล่าวก็จะขึ้นอยู่กับกระแสเงินสดจากสินทรัพย์อื่นน้อยลง และกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งเคยเป็น ส่วนหนึ่งของหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดก็จะกลายเป็นหน่วยของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดแยกต่างหาก

³ นอกเหนือจากย่อหน้าที่ 18 และ 19 ซึ่งกำหนดให้สินทรัพย์ที่สงสัยว่าจะด้อยค่าให้วัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงาน การเงินที่ฉบับอื่นเกี่ยวข้อง

การจัดประเภทของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หรือสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ

6. กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหากมูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขาย มิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้นต่อไป
7. ในกรณีเช่นนี้ สินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) จะต้องมีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบันซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่เป็นปกติและถือปฏิบัติกันทั่วไปสำหรับการขายสินทรัพย์เหล่านั้น (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) และการขายต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนในระดับสูงมาก
8. สำหรับการขายที่จะมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนในระดับสูงมากนั้น ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมต้องผูกมัดกับแผนการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) และต้องเริ่มดำเนินการตามแผนเพื่อหาผู้ซื้อ และเพื่อทำตามแผนให้สมบูรณ์ นอกจากนี้ กิจการต้องมีการเสนอขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) อย่างจริงจังในราคาที่เหมาะสมเหตุผลสอดคล้องกับมูลค่ายุติธรรมในปัจจุบันของสินทรัพย์นั้น นอกจากนี้ การขายดังกล่าวต้องคาดว่าจะเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการเป็นการขายที่เสร็จสมบูรณ์ภายใน 1 ปี นับจากวันที่จัดประเภทสินทรัพย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 9 และการดำเนินการเพื่อให้แผนเสร็จสมบูรณ์ต้องบ่งบอกได้ว่าไม่น่าจะเป็นไปได้ที่จะมีการเปลี่ยนแปลงแผนอย่างมีนัยสำคัญหรือจะยกเลิกแผนนั้น ความเป็นไปได้ของการได้รับอนุมัติจากผู้ถือหุ้น (หากกฎหมายมีข้อกำหนดไว้) ต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินว่าการขายดังกล่าวมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแนในระดับสูงมากหรือไม่
- 8ก. กิจการซึ่งผูกพันกับแผนการขายสินทรัพย์ที่ส่งผลให้กิจการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยต้องจัดประเภทรายการสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยเหล่านั้นเป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่ถือไว้เพื่อขายเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 6 ถึง 8 โดยไม่คำนึงถึงว่ากิจการจะยังคงมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยดังกล่าวหลังการขายหรือไม่
9. โดยทั่วไปอาจมีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ระยะเวลาการขายที่เสร็จสมบูรณ์ขยายเกินกว่า 1 ปี การขยายระยะเวลาในการขายที่เสร็จสมบูรณ์นั้นไม่ได้เป็นเหตุให้สินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) นั้น ไม่สามารถจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หากความล่าช้านั้นเกิดจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการ และมีหลักฐานเพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่ากิจการยังคงยึดถือแผนในการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) กรณีนี้จะเกิดขึ้นเมื่อเข้าเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในภาคผนวก ข
10. รายการขายให้รวมถึงการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่นเมื่อการแลกเปลี่ยนนั้นมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

11. เมื่อกิจการได้มาซึ่งสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) โดยมีแผนที่จะจำหน่ายออกไปในภายหลัง กิจการจะจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ดังกล่าว เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ณ วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมาก็ต่อเมื่อเข้าเกณฑ์ระยะเวลา 1 ปี ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 8 (นอกจากจะได้รับยกเว้นตามย่อหน้าที่ 9) และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากที่เงื่อนไขอื่นในย่อหน้าที่ 7 และ 8 (ซึ่งยังไม่ได้เป็นไปตามที่กำหนดในวันนั้น) จะเป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าวภายในระยะเวลาอันสั้นหลังจากที่ได้สินทรัพย์นั้นมา (ปกติภายใน 3 เดือน)
 12. หากเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 และ 8 ครบถ้วนหลังสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการ ต้องไม่จัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในงบการเงินที่เผยแพร่ อย่างไรก็ตาม หากเงื่อนไขดังกล่าวครบถ้วนหลังจากสิ้นรอบระยะเวลารายงาน แต่ก่อนการอนุมัติให้เผยแพร่งบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 41.1 41.2 และ 41.4 ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
 - 12ก. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) จะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของก็ต่อเมื่อกิจการผูกพันในการจ่ายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ ในกรณีนี้สินทรัพย์ดังกล่าวจะต้องมีไว้เพื่อการขายในทันทีในสภาพปัจจุบัน และการจ่ายมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก สำหรับการจ่ายที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก การดำเนินการที่จะทำให้การจ่ายเสร็จสมบูรณ์ต้องมีการเริ่มต้นแล้ว และคาดว่าจะเสร็จสมบูรณ์ภายในหนึ่งปีนับจากวันที่การจัดประเภทสินทรัพย์ การดำเนินการที่จำเป็นเพื่อให้การจ่ายเสร็จสมบูรณ์ต้องบ่งบอกได้ว่าไม่น่าจะเป็นไปได้อันจะมีการเปลี่ยนแปลงการจ่ายอย่างมีนัยสำคัญหรือจะยกเลิกการจ่ายนั้น ความเป็นไปได้ของการได้รับอนุมัติจากผู้ถือหุ้น (หากกฎหมายมีข้อกำหนดไว้) จะต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินว่าการจ่ายดังกล่าวมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากหรือไม่
- สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จะทิ้ง**
13. กิจการต้องไม่จัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จะทิ้งเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย เนื่องจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่จะเกิดจากการใช้งานต่อไป อย่างไรก็ตาม หากกลุ่มสินทรัพย์ที่จะทิ้งนั้นเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 32.1 ถึง 32.3 กิจการต้องแสดงผลประกอบการและกระแสเงินสดของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิกตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 33 และ 34 ณ วันที่หยุดใช้สินทรัพย์นั้น สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จะทิ้งรวมถึงสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จะใช้ไปจนถึงสิ้นสุดอายุทางเศรษฐกิจ และสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จะถูกปิดไปมากกว่าที่จะถูกขาย
 14. กิจการต้องไม่จัดประเภทของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เลิกใช้ชั่วคราวเป็นสินทรัพย์ที่จะทิ้ง

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก)

15. กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
- 15ก กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจ่าย⁴
16. หากสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่ได้มาใหม่เข้าเงื่อนไขในการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (ดูย่อหน้า 11) การปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 15 จะทำให้สินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ถูกวัดมูลค่าในการรับรู้เมื่อเริ่มแรกโดยใช้จำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชี หากสินทรัพย์นั้นไม่ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (เช่น ราคากง) กับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ดังนั้น หากสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ได้มาโดยเป็นส่วนหนึ่งของการรวมกิจการ สินทรัพย์นั้นต้องถูกวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย
17. เมื่อคาดว่าการขายจะเกิดขึ้นเกินกว่าระยะเวลา 1 ปี กิจการต้องวัดต้นทุนในการขายด้วยมูลค่าปัจจุบัน มูลค่าปัจจุบันของต้นทุนในการขายที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านมาต้องแสดงเป็นต้นทุนทางการเงินในกำไรหรือขาดทุน
18. กิจการต้องวัดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ (หรือสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดในกลุ่ม) ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในทันทีก่อนที่จะจัดประเภทสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) นั้นเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในครั้งแรก
19. ในการวัดมูลค่าใหม่ของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกในภายหลัง มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินใดๆ ที่ไม่ได้อยู่ในขอบเขตของข้อกำหนดในการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แต่รวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ต้องมีการวัดมูลค่าใหม่ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องก่อนที่จะมีการวัดมูลค่าใหม่ของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก

⁴ ต้นทุนในการจ่ายหมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจ่าย ไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้

การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าและการกลับรายการ

20. กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับการลดมูลค่าในครั้งแรกหรือในครั้งต่อไปของสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) เพื่อให้มูลค่าของสินทรัพย์เท่ากับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ทั้งนี้ จนเท่ากับจำนวนที่ไม่เคยรับรู้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 19
21. กิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ แต่ไม่เกินยอดผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เคยรับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้หรือที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
22. กิจการต้องรับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก
 - 22.1 จนเท่ากับจำนวนที่ไม่เคยรับรู้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 19 แต่
 - 22.2 ไม่เกินยอดผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่อยู่ในขอบเขตของการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็ ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เคยรับรู้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หรือที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
23. ผลขาดทุนจากการด้อยค่า (หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นในภายหลัง) ที่รับรู้สำหรับกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกต้องนำไปลด (หรือเพิ่ม) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในกลุ่มที่อยู่ในขอบเขตของการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามลำดับของการปันส่วนที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104.1 และ 104.2 และย่อหน้าที่ 122 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
24. ในวันที่ตัดรายการออกจากบัญชี กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เคยรับรู้ในวันที่ขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการตัดรายการแสดงไว้ใน
 - 24.1 ย่อหน้าที่ 67 ถึง 72 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) และ
 - 24.2 ย่อหน้าที่ 112 ถึง 117 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
25. กิจการต้องไม่บันทึกค่าเสื่อมราคา (หรือค่าตัดจำหน่าย) ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนระหว่างที่สินทรัพย์นั้นถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย หรือระหว่างที่สินทรัพย์นั้นเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ส่วนดอกเบียและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินซึ่งอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายนั้นต้องยังคงรับรู้ต่อไป

การเปลี่ยนแปลงแผนการขาย

26. หากกิจการจัดประเภทของสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แต่ภายหลังไม่เข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 ถึง 9 อีกต่อไป กิจการต้องเลิกจัดประเภทสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) นั้นเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย
27. กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เลิกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือเลิกรวมเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย) โดยใช้จำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง
 - 27.1 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ก่อนจะถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและปรับปรุงด้วยค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่าย หรือการตีราคาใหม่ที่ควรจะได้รับหากสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) นั้นไม่ได้ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย กับ
 - 27.2 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ณ วันที่ตัดสินใจเลิกขายในเวลาต่อมา⁵
28. กิจการต้องรวมการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เลิกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายในกำไรหรือขาดทุน⁶ จากการดำเนินงานต่อเนื่อง ในงวดที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 ถึง 9 อีกต่อไป กิจการต้องแสดงรายการปรับปรุงดังกล่าวในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในส่วนเดียวกันกับการแสดงผลกำไรหรือขาดทุน (ถ้ามี) ที่รับรู้ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 37
29. หากกิจการย้ายสินทรัพย์หรือหนี้สินใดออกจากกลุ่มสินทรัพย์ที่กำหนดที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย สินทรัพย์และหนี้สินที่เหลืออยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่กำหนดซึ่งจะขายนี้จะต้องมีการวัดมูลค่าเป็นกลุ่มต่อไปก็ต่อเมื่อกลุ่มนั้นเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 ถึง 9 มิฉะนั้นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่เหลืออยู่ในกลุ่มซึ่งแต่ละรายการยังคงเข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์แต่ละรายการโดยใช้จำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายในวันนั้น กิจการต้องเลิกจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ไม่เข้าเงื่อนไข เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 26

⁵ หากสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเป็นส่วนหนึ่งของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ดังกล่าวคือมูลค่าตามบัญชีหลังจากหักขาดทุนจากการด้อยค่าซึ่งเกิดขึ้นจากหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

⁶ ยกเว้น กรณีที่สินทรัพย์เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เคยตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งการปรับปรุงต้องถือเป็นการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์

การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูล

30. กิจการต้องนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลทางการเงินของการดำเนินงานที่ยกเลิกและการเลิกใช้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก)

การนำเสนอการดำเนินงานที่ยกเลิก

31. ส่วนประกอบของกิจการ ประกอบด้วย การดำเนินงานและกระแสเงินสดที่สามารถแยกได้อย่างชัดเจน (ทั้งในด้านการดำเนินงานและด้านวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน) จากส่วนที่เหลือของกิจการ หรืออีกนัยหนึ่ง ส่วนประกอบของกิจการจะเป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดในขณะที่มีไว้สำหรับดำเนินงาน

32. การดำเนินงานที่ยกเลิก หมายถึง ส่วนประกอบของกิจการที่ยกเลิกหรือที่จัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และ

32.1 เป็นสายงานธุรกิจที่สำคัญหรือพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ที่แยกต่างหาก

32.2 เป็นส่วนหนึ่งของแผนร่วมกันที่จะยกเลิกสายงานธุรกิจที่สำคัญหรือเขตภูมิศาสตร์ที่แยกต่างหาก หรือ

32.3 เป็นบริษัทย่อยที่ซื้อมาเพื่อขายต่อ

33. กิจการต้องเปิดเผย

33.1 จำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จซึ่งประกอบด้วยยอดรวมของ

33.1.1 กำไรหรือขาดทุนหลังจากหักภาษีของการดำเนินงานที่ยกเลิก และ

33.1.2 ผลกำไรหรือขาดทุนหลังหักจากภาษีที่รับรู้ในการวัดมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หรือในการจำหน่ายสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานที่ยกเลิก

33.2 การวิเคราะห์จำนวนเงินในข้อ 33.1 โดยแสดงเป็น

33.2.1 รายได้ ค่าใช้จ่าย และผลกำไรหรือขาดทุนก่อนหักภาษีของการดำเนินงานที่ยกเลิก

33.2.2 ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 81.8 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

33.2.3 ผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ในการวัดมูลค่าให้เป็นมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย หรือในการจำหน่ายสินทรัพย์หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานที่ยกเลิก และ

33.2.4 ภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 81.8 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

การวิเคราะห์ดังกล่าวอาจนำเสนอในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หากกิจการนำเสนอการวิเคราะห์ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กิจการต้อง

นำเสนอไว้ในส่วนที่ระบุว่าเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิก ซึ่งหมายถึง แยกต่างหากจากการดำเนินงานต่อเนื่อง การวิเคราะห์นี้ไม่จำเป็นต้องทำสำหรับกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่เป็นบริษัทย่อยที่ซื้อใหม่ซึ่งเข้าเงื่อนไขในการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตั้งแต่ตอนซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 11)

33.3 กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมการดำเนินงาน การลงทุน และการจัดหาเงินของการดำเนินงานที่ยกเลิก การเปิดเผยเหล่านี้อาจนำเสนอในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือในงบการเงิน การเปิดเผยนี้ไม่จำเป็นต้องทำสำหรับกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่เป็นบริษัทย่อยที่ซื้อใหม่ซึ่งเข้าเงื่อนไขในการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตั้งแต่ตอนซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 11)

33.4 จำนวนของกำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องและจากการดำเนินงานที่ยกเลิกซึ่งป็นให้แก่เจ้าของบริษัทใหญ่ การเปิดเผยเหล่านี้อาจเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

33ก หากกิจการนำเสนอส่วนประกอบของกำไรหรือขาดทุนในงบเฉพาะกำไรขาดทุนตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 81 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงินส่วนที่ระบุว่าเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ยกเลิกจะนำเสนอในงบเฉพาะกำไรขาดทุนนั้น

34. กิจการต้องนำเสนอการเปิดเผยข้อมูลใหม่ตามย่อหน้าที่ 33 สำหรับงบการเงินงวดก่อน เพื่อเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานที่ได้ยกเลิกไปในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน สำหรับงวดที่นำเสนอครั้งล่าสุด

35. กิจการต้องจัดประเภทการปรับปรุงในงวดปัจจุบันของจำนวนเงินที่เคยนำเสนอในการดำเนินงานที่ยกเลิก ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายการดำเนินงานในงวดก่อน แยกต่างหากในส่วนของการดำเนินงานที่ยกเลิก กิจการต้องเปิดเผยลักษณะและจำนวนของการปรับปรุงดังกล่าว สถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดการปรับปรุงเหล่านี้รวมถึงตัวอย่างต่อไปนี้

35.1 การแก้ปัญหาความไม่แน่นอนที่เกิดจากข้อตกลงในรายการยกเลิกการดำเนินงาน เช่น การได้ข้อยุติเกี่ยวกับการปรับปรุงราคาซื้อและการรับประกันกับผู้ซื้อ

35.2 การแก้ปัญหาความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นจากและเกี่ยวข้องโดยตรงกับการดำเนินงานของส่วนประกอบของกิจการก่อนการจำหน่าย เช่น ภาวะผูกพันที่ผู้ขายยังคงต้องรับผิดชอบต่อสภาพแวดล้อมและการรับประกันสินค้าของผู้ขาย

35.3 มีการจ่ายชำระภาวะผูกพันของแผนผลประโยชน์ของพนักงานโดยที่การจ่ายชาระนั้นเกี่ยวข้องโดยตรงกับรายการที่ยกเลิก

36. หากกิจการเลิกจัดประเภทส่วนประกอบของกิจการเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย กิจการต้องจัดประเภทผลการดำเนินงานของส่วนประกอบดังกล่าวที่เคยนำเสนอในการดำเนินงานที่ยกเลิกตามย่อหน้าที่ 33 ถึง 35 ใหม่ ผลการดำเนินงานดังกล่าวต้องรวมอยู่ในกำไรจากการดำเนินงานต่อเนื่องสำหรับทุกงวดที่นำเสนอ กิจการต้องอธิบายว่าจำนวนสำหรับเงินงวดก่อนเป็นการนำเสนอใหม่

- 36ก กิจการซึ่งผูกพันกับแผนการขายสินทรัพย์ที่ส่งผลให้กิจการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ต้องเปิดเผยข้อมูลกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 33 ถึง 36 เมื่อบริษัทย่อยดังกล่าวเป็นกลุ่มที่ยกเลิก ซึ่งเป็นไปตามค่านิยมของการดำเนินงานที่ยกเลิกตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 32

ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานต่อเนื่อง

37. ผลกำไรหรือขาดทุนจากการวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายที่ไม่เป็นไปตามค่านิยมของการดำเนินงานที่ยกเลิกต้องรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานต่อเนื่อง

การแสดงรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

38. กิจการต้องแสดงรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบแสดงฐานะการเงิน หนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายต้องนำเสนอแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน สินทรัพย์และหนี้สินเหล่านี้ต้องไม่นำมาหักกลับกันและนำเสนอเป็นจำนวนเดียว กิจการต้องเปิดเผยประเภทของสินทรัพย์และหนี้สินที่สำคัญซึ่งถูกจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นตามย่อหน้าที่ 39 กิจการต้องนำเสนอรายได้หรือค่าใช้จ่ายสะสมที่รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายแยกต่างหาก
39. กิจการไม่ต้องเปิดเผยประเภทของสินทรัพย์และหนี้สินที่สำคัญหากกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกเป็นบริษัทย่อยที่ซื้อใหม่ ซึ่งเข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายจากการซื้อ (ดูย่อหน้าที่ 11)
40. กิจการต้องไม่จัดประเภทใหม่หรือนำเสนอใหม่สำหรับจำนวนเงินที่ได้นำเสนอเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หรือเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่ได้จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายในงบแสดงฐานะการเงินสำหรับงวดก่อน เพื่อสะท้อนถึงการจัดประเภทในงบแสดงฐานะการเงินสำหรับงวดที่นำเสนอครั้งล่าสุด

การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม

41. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินในงวดที่สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหรือเมื่อมีการขายสินทรัพย์ดังกล่าว
- 41.1 คำอธิบายของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก)
 - 41.2 คำอธิบายถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของการขาย หรือที่นำไปสู่การจำหน่ายที่คาดไว้ และลักษณะและระยะเวลาที่คาดว่าจะจำหน่าย

- 41.3 ผลกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้ตามย่อหน้าที่ 20 ถึง 22 และหัวข้อในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่รวมผลกำไรหรือขาดทุนนั้นไว้ (หากไม่ได้นำเสนอแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ)
- 41.4 ส่วนงานที่มีสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) (ถ้ามี) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)
42. หากเป็นไปตามย่อหน้าที่ 26 หรือย่อหน้าที่ 29 ในงวดที่กิจการตัดสินใจเปลี่ยนแปลงแผนในการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) กิจการต้องเปิดเผยข้ออธิบายข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่นำไปสู่การตัดสินใจดังกล่าวและผลของการตัดสินใจที่มีต่อผลการดำเนินงานสำหรับงวดนั้นและงวดก่อนที่มีการนำเสนอ

การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

43. กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปเมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิกหลังจากวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีผลบังคับใช้ กิจการอาจปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนทุกประเภท (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิกก่อนวันที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้หากกิจการทราบมูลค่าและข้อมูลอื่นที่ต้องนำมาใช้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เมื่อเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้เป็นครั้งแรก

วันถือปฏิบัติ

44. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติหากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 44ก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ปรับปรุงคำศัพท์ซึ่งใช้กับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ทำให้ต้องปรับปรุงย่อหน้าที่ 3 และ 38 และเพิ่มย่อหน้าที่ 33ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 แต่หากกิจการได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงินก่อนวันที่มีผลบังคับใช้การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะมีผลบังคับใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย
- 44ข การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ทำให้ต้องปรับปรุงย่อหน้าที่ 33.4 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 แต่หากกิจการได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว จะมีผลบังคับใช้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวต้องใช้วิธีปรับย้อนหลังด้วย

- 44ค มาตรฐานการรายงานงานทางการเงินฉบับนี้ได้เพิ่มข้อความในย่อหน้าที่ 8ก และ 36ก กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 มาตรฐานการรายงานงานทางการเงินฉบับนี้อ่อนุญาตให้นำไปปฏิบัติก่อนเวลาที่มีผลบังคับใช้ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่ถือปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 เว้นแต่กิจการได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ แต่หากกิจการได้ถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยเกี่ยวกับข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย กิจการต้องถือปฏิบัติสำหรับการปรับปรุงดังกล่าวด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรก ซึ่งขึ้นอยู่กับแนวปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงในย่อหน้าที่ 45 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
- 44ง มาตรฐานการรายงานงานทางการเงินฉบับนี้ได้เพิ่มข้อความในย่อหน้าที่ 5ก 12ก และ 15ก เมื่อกิจการถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป มาตรฐานการรายงานงานทางการเงินฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีปรับย้อนหลังสำหรับเรื่องดังกล่าว มาตรฐานการรายงานงานทางการเงินฉบับนี้อ่อนุญาตให้นำเรื่องดังกล่าวไปปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้โดยกิจการต้องเปิดเผยเกี่ยวกับข้อเท็จจริงดังกล่าว และต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ด้วย

การยกเลิกมาตรฐานการรายงานงานทางการเงินฉบับเดิม

45. มาตรฐานการรายงานงานทางการเงินฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการรายงานงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

ภาคผนวก ก

คำนิยาม

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด	สินทรัพย์กลุ่มที่เล็กที่สุดที่สามารถระบุได้ที่เกิดกระแสเงินสดรับ ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นอิสระจากกระแสเงินสดรับที่เกิดจากสินทรัพย์อื่นหรือกลุ่มสินทรัพย์อื่น
ส่วนประกอบของกิจการ	การดำเนินงานหรือกระแสเงินสดที่สามารถแยกได้อย่างชัดเจน (ทั้งในด้านการดำเนินงานและสำหรับวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน) จากส่วนที่เหลือของกิจการ
ต้นทุนในการขาย	ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้
สินทรัพย์หมุนเวียน	สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ (ก) คาดว่าจะได้รับประโยชน์หรือตั้งใจสำหรับขายหรือใช้ภายในรอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ (ข) มีวัตถุประสงค์หลัก ถือไว้เพื่อค้า (ค) คาดว่าจะใช้ประโยชน์ภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน หรือ (ง) สินทรัพย์ที่เป็นเงินสดหรือรายการที่เทียบเท่าเงินสด (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบกระแสเงินสด) และที่ไม่มีข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนหรือการใช้ในการชำระหนี้สินอย่างน้อย 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน
การดำเนินงานที่ยกเลิก	ส่วนประกอบของกิจการที่ยกเลิกหรือที่จัดประเภทไว้เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และ (ก) เป็นสายงานธุรกิจที่สำคัญหรือเขตภูมิศาสตร์ที่แยกต่างหาก (ข) เป็นส่วนหนึ่งของแผนร่วมกันที่จะยกเลิกธุรกิจที่สำคัญหรือเขตภูมิศาสตร์ที่แยกต่างหาก หรือ (ค) เป็นบริษัทย่อยที่ซื้อมาเพื่อขายต่อ
กลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก	กลุ่มของสินทรัพย์ที่ยกเลิก (โดยการขายหรือไม่ใช่การขาย) รวมกันเป็นกลุ่มในรายการเดียว และหนี้สินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์เหล่านั้นที่จะถูกโอนไปพร้อมกับรายการดังกล่าว กลุ่มสินทรัพย์รวมถึงค่าความนิยมที่ได้มาในการรวมธุรกิจถ้ากลุ่มสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับปันส่วนค่าความนิยมตามที่กำหนด

	ไว้ในย่อหน้าที่ 80 ถึง 87 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การตัดย่ค่าของสินทรัพย์ หรือเป็นการดำเนินงานภายในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
มูลค่ายุติธรรม	จำนวนที่สินทรัพย์สามารถแลกเปลี่ยน หรือจำนวนที่ใช้ชำระหนี้สินในเวลาที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
ข้อผูกพันในการซื้อที่แน่นอน	ข้อตกลงกับผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันซึ่งผูกพันทั้งสองฝ่ายและมักมีผลบังคับตามกฎหมาย ซึ่ง (ก) กำหนดข้อตกลงที่มีนัยสำคัญทั้งหมดรวมถึงราคาและระยะเวลาของรายการ และ (ข) รวมถึงมีบทลงโทษหากไม่ปฏิบัติตามข้อผูกพันซึ่งมากเพียงพอ ที่ทำให้การปฏิบัติตามข้อผูกพันมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก
ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก	มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นสูงมากกว่าความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน	สินทรัพย์ที่ไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หมุนเวียน
มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่	มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าที่จะไม่เกิดขึ้น
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน	จำนวนที่สูงกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักต้นทุนในการขายและมูลค่าจากการใช้
มูลค่าจากการใช้	มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและการเลิกใช้เมื่อสิ้นสุดอายุใช้งาน

ภาคผนวก ข

แนวปฏิบัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

การขยายระยะเวลาที่ต้องใช้ในการขายให้เสร็จสมบูรณ์

ข1 ตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 9 การขยายระยะเวลาที่ต้องใช้ในการขายให้เสร็จสมบูรณ์ไม่ได้เป็นสาเหตุที่ทำให้ไม่สามารถจัดประเภทสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายหากความล่าช้านั้นเกิดจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการและมีหลักฐานเพียงพอที่จะแสดงให้เห็นว่า กิจการยังคงยึดถือในแผนการขายสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ข้อยกเว้นสำหรับข้อกำหนด 1 ปีตามย่อหน้าที่ 8 ต้องนำมาถือปฏิบัติเมื่อมีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังต่อไปนี้เกิดขึ้น

- (ก) ในวันที่กิจการตัดสินใจปฏิบัติตามแผนที่จะขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) กิจการคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้อื่น (ซึ่งไม่ใช่ผู้ซื้อ) จะบังคับใช้เงื่อนไขในการโอนสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จะทำให้ระยะเวลาที่ต้องใช้ในการขายให้เสร็จสมบูรณ์นั้นต้องขยายออกไป และ
 - (ก.1) การกระทำที่จำเป็นเพื่อตอบสนองต่อเงื่อนไขเหล่านั้นไม่สามารถเกิดขึ้นได้จนกระทั่ง หลังจากได้ทำข้อผูกพันในการซื้อที่แน่นอน และ
 - (ก.2) ข้อผูกพันแน่นอนในการซื้อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมากกว่าจะเกิดขึ้นภายใน 1 ปี
- (ข) กิจการได้รับข้อผูกพันในการซื้อที่แน่นอนและเป็นผลให้ผู้ซื้อหรือผู้อื่นบังคับใช้เงื่อนไขอย่างที่ไม่ได้คาดการณ์มาก่อนในการโอนสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ซึ่งก่อนหน้านี้ได้จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายที่จะขยายระยะเวลาที่ต้องใช้ในการขายให้เสร็จสมบูรณ์ และ
 - (ข.1) การกระทำที่จำเป็นเพื่อตอบสนองต่อเงื่อนไขได้เกิดขึ้นแล้วอย่างทันเวลา และ
 - (ข.2) คาดว่าปัจจัยที่ก่อให้เกิดความล่าช้าจะเปลี่ยนไปในทางที่ดีขึ้น
- (ค) ในระหว่างรอบระยะเวลา 1 ปีแรก สถานการณ์ที่เคยคาดว่าไม่น่าจะเกิดขึ้นได้เกิดขึ้น และเป็นผลให้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่เคยจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายยังไม่ได้ถูกขายออกไปเมื่อสิ้นงวด และ
 - (ค.1) ในระหว่างรอบระยะเวลา 1 ปีแรก กิจการได้กระทำการที่จำเป็นเพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์
 - (ค.2) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) มีการซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่องในราคาที่สมเหตุสมผลในกรณีที่มีสถานการณ์เปลี่ยนแปลง และ
 - (ค.3) เข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 และ 8

แนวทางปฏิบัติ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

แนวทางปฏิบัตินี้ใช้ประกอบแต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2550)

การมีไว้เพื่อขายในทันที (ย่อหน้าที่ 7)

การเข้าเงื่อนไขการจัดประเภทสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ต้องมีไว้เพื่อขายในทันทีในสภาพปัจจุบันซึ่งขึ้นอยู่กับข้อตกลงที่เป็นปกติและถือปฏิบัติกันทั่วไปสำหรับการขายสินทรัพย์เหล่านั้น (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) (ย่อหน้าที่ 7) สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) จะมีไว้เพื่อขายในทันที หาก ณ ปัจจุบันกิจการมีความตั้งใจและความสามารถในการโอนสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) แก่ผู้ซื้อในสภาพปัจจุบัน ตัวอย่างที่ 1 ถึง 3 แสดงถึงสถานการณ์ที่อาจจะหรืออาจจะไม่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 7

ตัวอย่างที่ 1

กิจการผูกพันกับแผนการขายอาคารสำนักงานใหญ่และเริ่มมีการดำเนินการหาผู้ซื้อ

- 1.1 กิจการมีความตั้งใจที่จะโอนอาคารดังกล่าวให้กับผู้ซื้อภายหลังจากออกไปจากอาคารแล้ว ระยะเวลาที่จำเป็นต้องใช้ในการออกไปจากอาคารเป็นข้อตกลงที่เป็นปกติและถือปฏิบัติกันทั่วไป สำหรับการขายสินทรัพย์เหล่านั้น รายการนี้จะเข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 7 ในวันที่มีการผูกพันตามแผนการขาย
- 1.2 กิจการจะยังคงใช้อาคารดังกล่าวจนกระทั่งการก่อสร้างอาคารสำนักงานแห่งใหม่เสร็จสมบูรณ์ กิจการไม่มีความตั้งใจที่จะโอนอาคารปัจจุบันให้กับผู้ซื้อจนกระทั่งภายหลังจากก่อสร้างอาคารสำนักงานแห่งใหม่เสร็จสมบูรณ์ (และจะออกไปจากอาคารปัจจุบัน) การชะลอในระยะเวลาของการโอนอาคารปัจจุบันโดยกิจการ (ผู้ขาย) แสดงให้เห็นว่าอาคารไม่ได้มีไว้เพื่อขายในทันที รายการนี้จะไม่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 7 จนกระทั่งการก่อสร้างอาคารสำนักงานแห่งใหม่เสร็จสมบูรณ์ แม้ว่าข้อผูกพันในการซื้อที่แน่นอนสำหรับการโอนอาคารปัจจุบันในอนาคตจะเกิดขึ้นก่อนก็ตาม

ตัวอย่างที่ 2

กิจการผูกพันตามแผนการขายเครื่องจักรอุตสาหกรรมในการผลิตและเริ่มมีการดำเนินการหาผู้ซื้อ ในวันที่มีการผูกพันตามแผนการขาย กิจการมีสินค้าค้างส่งสำหรับคำสั่งซื้อของลูกค้าที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์

- 2.1 กิจการมีความตั้งใจที่จะขายเครื่องจักรดังกล่าวพร้อมกับการดำเนินงาน คำสั่งซื้อของลูกค้าที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ในวันที่ขายจะโอนให้กับผู้ซื้อ การโอนคำสั่งซื้อของลูกค้าที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ในวันที่

ขายจะไม่มีผลกระทบต่อจังหวะเวลาการโอนเครื่องจักร รายการนี้จะเข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 7 ในวันที่มีการผูกพันตามแผนการขาย

- 2.2 กิจการมีความตั้งใจที่จะขายเครื่องจักรดังกล่าว แต่ไม่รวมถึงการดำเนินงาน กิจการไม่มีความตั้งใจที่จะโอนเครื่องจักรให้กับผู้ซื้อจนกระทั่งภายหลังจากหยุดดำเนินงานทั้งหมดของเครื่องจักรและจัดส่งสินค้าที่ค้างส่งสำหรับคำสั่งซื้อของลูกค้าที่ยังไม่เสร็จสมบูรณ์ การชะลอจังหวะเวลาการโอนเครื่องจักรโดยกิจการ (ผู้ขาย) แสดงให้เห็นว่าเครื่องจักรไม่ได้มีไว้เพื่อขายในทันที รายการนี้จะไม่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 7 จนกระทั่งการดำเนินงานของเครื่องจักรจะถูกยกเลิก แม้ว่าข้อผูกพันในการซื้อที่แน่นอนสำหรับการโอนอาคารปัจจุบันในอนาคตจะเกิดขึ้นก่อนก็ตาม

ตัวอย่างที่ 3

กิจการเข้ายึดอสังหาริมทรัพย์ที่จำนองไว้กับกิจการ ประกอบด้วยที่ดินและอาคาร ซึ่งกิจการมีความตั้งใจที่จะขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว

- 3.1 กิจการไม่มีความตั้งใจที่จะโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อจนกระทั่งภายหลังจากเสร็จสิ้นการปรับปรุงเพื่อเพิ่มราคาขายของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว การชะลอในระยะเวลาของการโอนอสังหาริมทรัพย์โดยกิจการ (ผู้ขาย) แสดงให้เห็นว่าอสังหาริมทรัพย์ไม่ได้มีไว้เพื่อขายในทันที รายการนี้จะไม่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 7 จนกระทั่งการปรับปรุงอสังหาริมทรัพย์จะเสร็จสมบูรณ์
- 3.2 ภายหลังจากการปรับปรุงเสร็จสมบูรณ์และอสังหาริมทรัพย์ถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แต่ก่อนข้อผูกพันในการซื้อที่แน่นอนจะเกิดขึ้น กิจการถูกร้องเรียนเกี่ยวกับการสร้างความเสียหายต่อสภาพแวดล้อมและถูกบังคับให้แก้ไขความเสียหาย กิจการยังคงมีความตั้งใจที่จะขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว อย่างไรก็ตามกิจการไม่มีความสามารถในการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้กับผู้ซื้อจนกระทั่งภายหลังจากการแก้ไขความเสียหายเสร็จสมบูรณ์ การชะลอในระยะเวลาของการโอนอสังหาริมทรัพย์โดยบุคคลอื่นก่อนข้อผูกพันในการซื้อที่แน่นอนจะเกิดขึ้นแสดงให้เห็นว่าอสังหาริมทรัพย์ไม่ได้มีไว้เพื่อขายในทันที รายการนี้จะไม่เข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 7 ได้อีกต่อไป กิจการต้องยกเลิกการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 26

การขายที่คาดว่าจะเสร็จสมบูรณ์ภายในหนึ่งปี (ย่อหน้าที่ 8)

ตัวอย่างที่ 4

การเข้าเงื่อนไขการจัดประเภทสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย การขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในระดับสูงมาก (ย่อหน้าที่ 7) และการโอนสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ต้องคาดว่าจะเข้าเงื่อนไขในการรับรู้รายการเป็นการขายที่เสร็จสมบูรณ์ภายใน 1 ปี (ย่อหน้าที่ 8) ตัวอย่างของรายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขดังกล่าว ได้แก่

- 4.1 กิจการที่เป็นบริษัทผู้ให้เช่าเชิงพาณิชย์และเชิงเงินทุน ถือครองอุปกรณ์ที่มีไว้เพื่อขายหรือให้เช่า ซึ่งกิจการเพิ่งจะหยุดการให้เช่า และยังไม่มีกำหนดอย่างท้ายสุดว่ารูปแบบรายการในอนาคต (ขายหรือให้เช่า) จะเป็นอย่างไร
- 4.2 กิจการเข้าผูกพันกับแผนการขายอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการใช้อยู่ และการโอนของอสังหาริมทรัพย์ จะรับรู้เป็นการขายและให้เช่ากลับคืน

ข้อยกเว้นสำหรับเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 8

ข้อยกเว้นสำหรับข้อกำหนด 1 ปีตามย่อหน้าที่ 8 ให้ถือปฏิบัติในสถานการณ์ที่จำกัดสำหรับระยะเวลาที่กำหนดให้การขายที่เสร็จสมบูรณ์ของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็ก) จะถูกขยายเกินกว่า 1 ปี โดยเกิดจากเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกิจการและเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ (ย่อหน้าที่ 9 และภาคผนวก ข-1) ตัวอย่างที่ 5 – 7 แสดงถึงสถานการณ์ดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 5

กิจการอยู่ในอุตสาหกรรมผลิตไฟฟ้าที่เข้าผูกพันตามแผนการขายกลุ่มสินทรัพย์ที่เล็กซึ่งถือว่าเป็นกลุ่มสินทรัพย์สำคัญของการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแล การขายกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวจำเป็นต้องได้รับอนุมัติจากหน่วยงานกำกับดูแลซึ่งอาจทำให้ระยะเวลาที่กำหนดให้การขายเสร็จสมบูรณ์จะถูกขยายเกินกว่า 1 ปี การดำเนินการที่จำเป็นเพื่อให้ได้รับการอนุมัติจะยังไม่สามารถเริ่มต้นได้จนกระทั่งภายหลังที่ทราบผู้ซื้อและเกิดข้อผูกพันการซื้อที่แน่นอนกับผู้ซื้อแล้ว อย่างไรก็ตามมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนในระดับสูงมากที่ข้อผูกพันการซื้อที่แน่นอนนั้นจะเกิดขึ้นภายใน 1 ปี ในสถานการณ์ดังกล่าวถือว่าเข้าเงื่อนไขภายใต้ภาคผนวก ข1 (ก) สำหรับเรื่องการยกเว้นเรื่องข้อกำหนด 1 ปีในย่อหน้าที่ 8

ตัวอย่างที่ 6

กิจการเข้าผูกพันตามแผนการขายเครื่องจักรอุตสาหกรรมในการผลิตในสภาพปัจจุบันและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย-หลังจากกิจการได้รับข้อผูกพันการซื้อที่แน่นอนจากผู้ซื้อแล้ว การตรวจสอบสภาพของเครื่องจักรโดยผู้ซื้อทำให้พบความเสียหายต่อสิ่งแวดล้อมที่เดิมไม่เคยทราบมาก่อน ผู้ซื้อเรียกร้องให้กิจการทำการปรับปรุงสภาพแวดล้อมที่เสียหายให้ดีขึ้น ซึ่งอาจทำให้ระยะเวลาที่กำหนดให้การขายเสร็จสมบูรณ์เกินกว่า 1 ปี อย่างไรก็ตาม กิจการได้เริ่มแก้ไขซ่อมแซมและมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนในระดับสูงมากที่การแก้ไขซ่อมแซมจะเกิดขึ้นในระดับที่น่าพอใจ ในสถานการณ์ดังกล่าวถือว่าเข้าเงื่อนไขภายใต้ภาคผนวก ข1 (ข) สำหรับข้อยกเว้นเรื่องข้อกำหนด 1 ปีในย่อหน้าที่ 8

ตัวอย่างที่ 7

กิจการเข้าผูกพันตามแผนการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

- 7.1 ในระหว่าง 1 ปีแรกของงวดเริ่มต้น เงื่อนไขทางตลาดที่เคยเป็นอยู่ ณ วันที่มีการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายเมื่อเริ่มแรกกลับแย่ลง ส่งผลให้สินทรัพย์ดังกล่าวไม่สามารถขายได้ในวันสิ้นงวด ในระหว่างงวดนั้นกิจการได้ชักชวนผู้ซื้ออย่างสม่ำเสมอ แต่ไม่มีคำเสนอซื้ออย่างสมเหตุสมผล ทำให้กิจการต้องตอบสนองโดยการปรับลดราคาขาย สินทรัพย์ยังคงมีการเสนอขาย

อย่างจริงจังในราคาที่สมเหตุสมผล ซึ่งสะท้อนการเปลี่ยนแปลงของเงื่อนไขทางตลาด และเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 7 และ 8 สถานการณ์ดังกล่าวถือว่าเข้าเงื่อนไขตามภาคผนวก ข1(ค) ที่ยกเว้นข้อกำหนด 1 ปีในย่อหน้าที่ 8 ณ สิ้นงวด 1 ปีแรกของงวดเริ่มต้น สิทธิพลียังคงต้องจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

- 7.2 ใน 1 ปีถัดไปของงวดเริ่มต้น เงื่อนไขทางตลาดยังคงแย่งอย่างต่อเนื่อง และกิจการไม่สามารถขายสินทรัพย์นั้นได้ในวันสิ้นสุด กิจการเชื่อว่าเงื่อนไขทางตลาดจะปรับตัวดีขึ้นและไม่มีการปรับลดราคาของสินทรัพย์อีก สิทธิพลียังคงจัดเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายแต่ด้วยราคาที่เกินกว่ามูลค่ายุติธรรมในปัจจุบัน ในสถานการณ์ดังกล่าว การไม่ได้ลดราคาสินทรัพย์แสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์ไม่ได้มีไว้เพื่อขายในทันที ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 นอกจากนี้ย่อหน้าที่ 8 กำหนดให้สินทรัพย์ต้องตราราคาด้วยราคาที่เหมาะสมกับมูลค่ายุติธรรมในปัจจุบัน ดังนั้นจึงไม่ถือว่าเข้าเงื่อนไขตามภาคผนวก ข1(ค) สำหรับข้อยกเว้นเรื่องข้อกำหนด 1 ปีในย่อหน้าที่ 8 สิทธิพลียังคงจะถูกจัดประเภทใหม่เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อใช้งานตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 26

การกำหนดว่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนใดเป็นสินทรัพย์ที่จะทิ้ง

ย่อหน้าที่ 13 และ 14 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดว่าเมื่อสินทรัพย์ถูกปฏิบัติเป็นสินทรัพย์ที่จะทิ้ง ตัวอย่างที่ 8 แสดงให้เห็นว่าเมื่อใดสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ที่จะทิ้ง

ตัวอย่างที่ 8

กิจการหยุดการใช้โรงงานเพื่อการผลิตสินค้าเนื่องจากความต้องการสินค้าลดลง อย่างไรก็ตามโรงงานถูกบำรุงรักษาให้อยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน และคาดว่าจะใช้ดำเนินการผลิตอีกครั้งเมื่อความต้องการสินค้ากลับมา โรงงานดังกล่าวจึงไม่ถือว่าเป็นกลุ่มสินทรัพย์ที่จะทิ้ง

การแสดงการดำเนินงานที่ยกเลิกที่จะทิ้ง

ย่อหน้าที่ 13 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ห้ามจัดประเภทสินทรัพย์ที่จะทิ้งเป็นถือไว้เพื่อขาย อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์ที่จะทิ้งเป็นสายงานหลักของธุรกิจหรือพื้นที่หลักทางภูมิศาสตร์ของการดำเนินงาน สิทธิพลียเหล่านั้นจะรายงานไว้ในการดำเนินงานที่ยกเลิก ณ วันที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะถูกทิ้ง ตัวอย่างที่ 9 แสดงถึงการแสดงรายการตามข้อกำหนดดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 9

ในเดือนตุลาคม 25X5 กิจการตัดสินใจที่จะยกเลิกการผลิตฝ้ายทั้งหมด ซึ่งเป็นสายงานหลักของธุรกิจ การผลิตฝ้ายจะหยุดดำเนินงานทั้งหมดในระหว่างปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของการผลิตฝ้ายจะแสดงเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิก ในงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X6 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของการผลิตฝ้ายจะแสดงเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิก และกิจการทำการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 33 และ 34 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

การปันส่วนของผลขาดทุนจากการด้อยค่าของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก

ย่อหน้าที่ 23 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้ผลขาดทุนจากการด้อยค่า (หรือผลกำไรที่เกิดขึ้นในภายหลัง) ที่รับรู้สำหรับกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกต้องนำไปลด (หรือเพิ่ม) มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในกลุ่มที่อยู่ในขอบเขตของการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามลำดับของการปันส่วนที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104 และย่อหน้าที่ 122 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ตัวอย่างที่ 10 แสดงถึงการปันส่วนของผลขาดทุนจากการด้อยค่าของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก

ตัวอย่างที่ 10

กิจการวางแผนจะจำหน่ายกลุ่มของสินทรัพย์ (เป็นสินทรัพย์ที่จะขาย) สินทรัพย์ดังกล่าวมีรูปแบบเป็นกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก และมีการวัดมูลค่าดังต่อไปนี้

	มูลค่าตามบัญชี ณ วันรอบระยะเวลารายงานก่อนการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	มูลค่าตามบัญชีที่มีค่าวัดมูลค่าใหม่ทันทีก่อนการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย
	บาท	บาท
สินค้างเหลือ	2,400	2,200
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย	1,800	1,500
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (แสดงด้วยราคาทุน)	5,700	5,700
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (แสดงด้วยราคาที่ดีใหม่)	4,600	4,000
ค่าความนิยม	1,500	1,500
รวม	16,000	14,900

กิจการรับรู้ขาดทุนจำนวน 1,100 บาท (16,000 บาท – 14,900 บาท) ทันทีก่อนการจัดประเภทเป็นกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งถือไว้เพื่อขาย

กิจการประมาณว่ามูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกมีจำนวน 13,000 บาท เนื่องจากกิจการมีการวัดมูลค่าของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งถือไว้เพื่อขายด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย กิจการรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 1,900 บาท (14,900 บาท – 13,000 บาท) เมื่อกลุ่มสินทรัพย์ดังกล่าวจัดประเภทครั้งแรกเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ผลขาดทุนจากการด้อยค่าจะปันส่วนไปยังสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ซึ่งการวัดมูลค่าเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ดังนั้นจะไม่มี การปันส่วนการด้อยค่าไปยังสินค้างเหลือและสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย ผลขาดทุนจะปันส่วนไปยังสินทรัพย์อื่น ๆ ตามลำดับของการปันส่วนที่

กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 104 และ 122 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

การปันส่วนสามารถแสดงได้ดังนี้

	มูลค่าตามบัญชีที่มีการ วัดมูลค่าใหม่ทันทีก่อน การจัดประเภทเป็น สินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	การปันส่วนผล ขาดทุนจาก การด้อยค่า	มูลค่าตามบัญชี หลังจากการปันส่วน ผลขาดทุนจากการ ด้อยค่า
	บาท	บาท	บาท
สินค้าคงเหลือ	2,200	-	2,200
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	1,500	-	1,500
(แสดงด้วยราคาทุน)	5,700	(235)	5,465
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (แสดงด้วยราคาที่เป็นใหม่)	4,000	(165)	3,835
ค่าความนิยม	1,500	(1,500)	-
รวม	14,900	(1,900)	13,000

อันดับแรก ผลขาดทุนจากการด้อยค่านำไปลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมก่อน จากนั้นผลขาดทุนที่คงเหลือจะปันส่วนไปยังสินทรัพย์อื่น ๆ ตามสัดส่วนของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์แต่ละรายการนั้น

การนำเสนอการดำเนินงานที่ยกเลิกในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

ย่อหน้าที่ 33 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการเปิดเผยจำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับการดำเนินงานที่ยกเลิกและการวิเคราะห์จำนวนเงินดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือในส่วนของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่แยกจากการดำเนินงานต่อเนื่อง ตัวอย่างที่ 11 แสดงถึงการเปิดเผยตามกำหนดดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 11

กลุ่มบริษัท กขค-งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2
(แสดงการจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ของค่าใช้จ่าย)

	25X2 พันบาท	25X1 พันบาท
การดำเนินงานต่อเนื่อง		
รายได้	X	X
ต้นทุนขาย	(X)	(X)
กำไรขั้นต้น	X	X
รายได้อื่น	X	X
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(X)	(X)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(X)	(X)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(X)	(X)
ต้นทุนทางการเงิน	(X)	(X)
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม	X	X
กำไรก่อนภาษี	X	X
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	(X)	(X)
กำไรสำหรับงวดจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	X	X
การดำเนินงานที่ยกเลิก		
กำไรสำหรับงวดจากการดำเนินงานที่ยกเลิก*	X	X
กำไรสำหรับงวด	X	X
การแบ่งปันกำไร		
ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่		
กำไรสำหรับงวดจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	X	X
กำไรสำหรับงวดจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	X	X
กำไรสำหรับงวดส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่	X	X
ส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม		
กำไรสำหรับงวดจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	X	X
กำไรสำหรับงวดจากการดำเนินงานที่ยกเลิก	X	X
กำไรสำหรับงวดส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม	X	X
	X	X

*การวิเคราะห์กำหนดให้แสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การนำเสนอการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนหรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

ย่อหน้าที่ 38 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องแสดงรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและสินทรัพย์ของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย แยกต่างหากจากสินทรัพย์อื่นในงบแสดงฐานะการเงิน หนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายต้องนำเสนอแยกต่างหากจากหนี้สินอื่นในงบแสดงฐานะการเงิน สินทรัพย์และหนี้สินเหล่านี้ต้องไม่นำมาหักกลบกันและนำเสนอเป็นจำนวนเดียว ตัวอย่างที่ 12 แสดงถึงการเปิดเผยตามข้อกำหนดดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 12

ณ สิ้นปี 25X5 กิจการตัดสินใจจำหน่ายบางส่วนของสินทรัพย์ของกิจการ (และมีความสัมพันธ์โดยตรงกับหนี้สินของกิจการ) สินทรัพย์กลุ่มที่จะจำหน่ายดังกล่าวซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 7 และ 8 จะถูกจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย โดยแบ่งเป็น 2 กลุ่ม ดังนี้

	มูลค่าตามบัญชีหลังจากจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	
	กลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย 1 บาท	กลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย 2 บาท
สินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย	1,400*	-
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	4,900	1,700
หนี้สิน	(2,400)	(900)
มูลค่าตามบัญชีสุทธิของกลุ่มสินทรัพย์ที่จำหน่าย	3,900	800
* จำนวน 400 บาทที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่รับรู้ในรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและเป็นยอดสะสมในส่วนของผู้ถือหุ้น		

การนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกซึ่งจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายสามารถแสดงได้ดังนี้

	25X5	25X4
สินทรัพย์		
สินทรัพย์หมุนเวียน		
ก ก ก	X	X
ข ข ข	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	8,000	-
	<u>X</u>	<u>X</u>
สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		
ค ค ค	X	X
ง ง ง	X	X
จ จ จ	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
รวมสินทรัพย์	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น		
หนี้สินหมุนเวียน		
ช ช ช	X	X
ฅ ฅ ฅ	X	X
ฉ ฉ ฉ	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
หนี้สินที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย	3,300	-
	<u>X</u>	<u>X</u>
หนี้สินไม่หมุนเวียน		
ด ด ด	X	X
ต ต ต	X	X
ถ ถ ถ	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
รวมหนี้สิน	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

	25X5	25X4
ส่วนของเจ้าของที่เป็นของบริษัทใหญ่		
นนจ	X	X
ชชช	X	X
จำนวนที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและสะสมในส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย	400	-
	X	X
ส่วนของผู้อถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม	X	X
รวมส่วนของเจ้าของ	X	X
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	X	X

กิจการไม่ต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังสำหรับการแสดงรายการสินทรัพย์ (หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก) ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย งบแสดงฐานะการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบกับในงวดก่อนจึงไม่จำเป็นต้องปรับปรุงการแสดงผลการใหม่

การวัดมูลค่าและการแสดงรายการของบริษัทย่อยที่ถูกซื้อโดยมีเจตนาที่จะการขายบริษัทนั้นออกไปอีกและจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

บริษัทย่อยที่ถูกซื้อโดยผู้ซื้อที่มีเจตนาที่จะขายบริษัทนั้นออกไปอีกไม่ได้รับยกเว้นจากการจัดทำงบการเงินรวมในงบการเงินของผู้ซื้อตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ อย่างไรก็ตามหากเข้าเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 11 จะแสดงรายการเป็นกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย ตัวอย่างที่ 13 แสดงรายละเอียดของข้อกำหนดดังกล่าว

ตัวอย่างที่ 13

กิจการ ก ซื้อกิจการ ฮ ซึ่งเป็นบริษัทโฮลดิ้งที่มีบริษัทย่อย 2 บริษัท คือ ย1 และ ย2 เฉพาะ ย2 ที่ถูกซื้อโดยมีเจตนาที่จะขายออกไปอีกและเป็นไปตามข้อกำหนดที่จะจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 32.3 ย2 ถือเป็นการดำเนินงานที่ยกเลิก

ประมาณการมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของ ย2 คือ 135 บาท กิจการ ก มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีต่อ ย2 ดังนี้

- เมื่อเริ่มแรก กิจการ ก วัดมูลค่าหนี้สินที่ระบุได้ของ ย2 ด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งประมาณว่าเท่ากับ 40 บาท
- เมื่อเริ่มแรก กิจการ ก วัดมูลค่าสินทรัพย์ที่ซื้อด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายของ ย2 (135 บาท) บวกด้วยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินที่ระบุได้ (40 บาท) ซึ่งประมาณว่าเท่ากับ 175 บาท
- ณ สิ้นงวดที่เสนอรายงาน กิจการ ก ทบทวนการวัดมูลค่าของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ประมาณว่าเท่ากับ 130 บาท หนี้สินที่ทบทวน

การวัดมูลค่าเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ประมาณว่า เท่ากับ 35 บาท ดังนั้นสินทรัพย์รวมวัดมูลค่าได้เท่ากับ 130 บาท + 35 บาท หรือเท่ากับ 165 บาท

- ณ สิ้นงวดที่เสนอรายงาน กิจการ ก แสดงสินทรัพย์และหนี้สินส่วนดังกล่าวแยกจากสินทรัพย์และหนี้สินอื่นในงบการเงินรวมตามที่แสดงในตัวอย่างที่ 12 การนำเสนอการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หรือกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และ
- ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กิจการ ก แสดงกำไรหลังภาษีเงินได้หรือขาดทุนของ ย2 และแสดงกำไรหรือขาดทุนหลังภาษีเงินได้ที่รับรู้ภายหลังจากการทบทวนมูลค่าของ ย2 ซึ่งเท่ากับการทบทวนการวัดมูลค่าของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกจาก 135 บาท เป็น 130 บาท

กิจการไม่ต้องทำการวิเคราะห์ต่อไปสำหรับสินทรัพย์และหนี้สิน หรือสำหรับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิก

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6

เรื่อง

การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IFRS 6 : Exploration for and Evaluation of Mineral Resources (Bound volume 2009))

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1-บทนำ5
วัตถุประสงค์	1-2
ขอบเขต	3-5
การรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า	6-7
ข้อยกเว้นเป็นการชั่วคราวจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และ ข้อผิดพลาด ย่อหน้าที่ 11 และ 12	6-7
การวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า	8-14
การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ	8
องค์ประกอบของราคาทุนสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า	9-11
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ	12
การเปลี่ยนนโยบายบัญชี	13-14
การแสดงรายการ	15-17
การจัดประเภทรายการสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า	15-16
การจัดประเภทรายการใหม่สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและประเมินค่า	17
การด้อยค่า	18-22
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	18-20
การระบุระดับขั้นที่สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าจะต้องถูก ประเมินการด้อยค่า	21-22
การเปิดเผยข้อมูล	23-25
วันที่ถือปฏิบัติ	26
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	27
ภาคผนวก	

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 27 และภาคผนวก ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน โดยตัวอักษรหนาถือเป็นหลักการที่สำคัญ และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

บทนำ

เหตุผลของการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

บทนำ 1 คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีตัดสินใจที่จะกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เรื่อง การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ด้วยเหตุผล ดังต่อไปนี้

- (1) จนถึงปัจจุบัน ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่กล่าวถึงการบัญชีเป็นการเฉพาะสำหรับกิจกรรมดังกล่าว และกิจกรรมดังกล่าวไม่ได้ถูกรวมไว้ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกจากนี้ สิทธิในแร่ และทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถผลิตได้ใหม่นั้นไม่ได้อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้น กิจการจำเป็นต้องกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ 10-12 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
- (2) มีความคิดเห็นที่แตกต่างกันสำหรับวิธีการบันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายในการสำรวจและประเมินค่า ให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- (3) วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าทรัพย์สินซึ่งกำหนดโดยหน่วยงานผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีอื่นนั้น มีความหลากหลายและมักจะแตกต่างกันในวิธีปฏิบัติสำหรับค่าใช้จ่ายที่พิจารณาว่าคล้ายคลึงกัน (ตัวอย่างเช่น วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับต้นทุนการวิจัยและพัฒนาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
- (4) ค่าใช้จ่ายในการสำรวจและประเมินค่านั้นเป็นรายการที่มีมีสาระสำคัญต่อกิจการซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่
- (5) การเพิ่มขึ้นของกิจการที่มีค่าใช้จ่ายในการสำรวจและประเมินค่า ที่ต้องจัดหางบการเงิน ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีและคาดว่าจะเพิ่มขึ้นนับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2548

บทนำ 2. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 3. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 4. ดังนั้นคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีจึงได้กำหนดวัตถุประสงค์เบื้องต้นสำหรับกิจกรรมเกี่ยวกับการสกัดแร่ ดังนี้

- (1) เพื่อที่จะจำกัดการปรับปรุงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับค่าใช้จ่ายในการสำรวจและประเมินค่าโดยไม่มีเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญซึ่งอาจจะถูกยกเลิก เมื่อทางคณะกรรมการได้พิจารณาอย่างละเอียดรอบคอบเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของกิจการซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่
- (2) เพื่อระบุสถานการณ์ที่กิจการซึ่งบันทึกค่าใช้จ่ายในการสำรวจและประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ การทำการทดสอบการด้อยค่าให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- (3) เพื่อกำหนดให้กิจการซึ่งดำเนินกิจกรรมเกี่ยวกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เกี่ยวกับการสำรวจและประเมินค่า ระดับที่สินทรัพย์เหล่านั้นถูกประเมินการด้อยค่าและการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

องค์ประกอบสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บทนำ 5. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

- (1) อนุญาตให้กิจการกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ โดยไม่ต้องพิจารณาข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 11 และ 12 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) ดังนั้นกิจการที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อาจยังคงใช้นโยบายการบัญชีซึ่งถือปฏิบัติอยู่ก่อนการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ ทั้งนี้รวมถึงการที่ยังคงใช้วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้และการวัดมูลค่าซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการบัญชีเดิม
- (2) กำหนดให้กิจการที่รับรู้ค่าใช้จ่ายในการสำรวจและประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ทำการทดสอบการด้อยค่า เมื่อมีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่บ่งชี้ว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์อาจสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
- (3) การรับรู้การด้อยค่าแตกต่างไปจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) แต่การวัดมูลค่าการด้อยค่าสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว ณ จุดที่ระบุว่ามี การด้อยค่า

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจ และการประเมินค่า แหล่งทรัพยากรแร่

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดการรายงานทางการเงินสำหรับการสำรวจ และการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่
2. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้
 - 2.1 จำกัดการปรับปรุงแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้ปฏิบัติในปัจจุบันสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่า
 - 2.2 กิจการที่รับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าต้องมีการประเมินการด้อยค่าให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ และวัดการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
 - 2.3 เปิดเผยรายการ และอธิบายจำนวนเงินที่แสดงในงบการเงินของกิจการที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ และช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงจำนวนเงิน ระยะเวลา และความแน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคตที่เกิดจากสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าที่มีการรับรู้

ขอบเขต

3. กิจการต้องใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับรายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าที่เกิดขึ้น
4. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กล่าวถึงการบัญชีในหัวข้ออื่น ๆ ของกิจการที่ดำเนินการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่
5. กิจการต้องไม่นำเอามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปใช้กับรายจ่ายที่เกิดขึ้น
 - 5.1 ก่อนการสำรวจ และการประเมินค่าทรัพยากรแร่ เช่น รายจ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่กิจการจะได้รับสิทธิตามกฎหมายให้สำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้
 - 5.2 หลังจากที่ได้มีการพิสูจน์แล้วถึงความเป็นไปได้ทางเทคนิค และความเป็นไปได้เชิงพาณิชย์ของการนำเอาทรัพยากรแร่นั้นมาใช้

การรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า

ข้อยกเว้นเป็นการชั่วคราวจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ย่อหน้าที่ 11 และ 12

6. ในการกำหนดนโยบายบัญชี กิจการที่มีการรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
7. ย่อหน้าที่ 11 และ 12 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด กำหนดแหล่งที่มาและแนวปฏิบัติ ซึ่งฝ่ายบริหารต้องใช้ในการพิจารณาการกำหนดนโยบายบัญชีสำหรับรายการที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินยังไม่ได้ระบุไว้เป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ได้ระบุถึงข้อยกเว้นแก่กิจการในการนำข้อกำหนดจากย่อหน้าดังกล่าว มาถือปฏิบัติในเรื่องนโยบายบัญชีสำหรับการรับรู้และวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าโดยขึ้นอยู่กับการพิจารณาตามย่อหน้าที่ 9 และ 10 ที่จะกล่าวถัดไป

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

8. สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าต้องวัดมูลค่าโดยใช้ราคาทุน
- องค์ประกอบของราคาทุนสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า**
9. กิจการต้องกำหนดนโยบายซึ่งระบุถึงประเภทของรายจ่ายที่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าและนำนโยบายดังกล่าวมาใช้ปฏิบัติโดยสม่ำเสมอ ในการกำหนดนโยบายดังกล่าว กิจการจะต้องพิจารณาระดับความเกี่ยวข้องของรายจ่ายกับการพบแหล่งทรัพยากรแร่อย่างเฉพาะเจาะจง ตัวอย่างของรายจ่ายที่อาจบันทึกเป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่ามีดังนี้ (รายการดังต่อไปนี้ไม่ได้รวมรายการที่เกี่ยวข้องทั้งหมด)
 - 9.1 การได้มาซึ่งสิทธิในการสำรวจ
 - 9.2 การศึกษาทางด้านภูมิประเทศ ธรณีวิทยา ภูมิศาสตร์ และธรณีฟิสิกส์
 - 9.3 การขุดเจาะสำรวจ
 - 9.4 การขุด
 - 9.5 การเลือกตัวอย่าง และ
 - 9.6 กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเป็นไปได้ทางด้านเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ของการนำทรัพยากรแร่มาใช้
 10. รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาแหล่งทรัพยากรแร่ ต้องไม่รับรู้เป็นสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า แม้บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ได้ให้แนวปฏิบัติในการรับรู้สินทรัพย์ที่เกิดจากการพัฒนาไว้แล้ว
 11. เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กิจการจะรับรู้ภาวะผูกพันที่เกี่ยวข้องกับ

การเคลื่อนย้ายและการรักษาสภาพให้กลับคืนดังเดิมที่เกิดขึ้นในระหว่างช่วงเฉพาะเวลาใดเวลาหนึ่ง ซึ่งเป็นผลมาจากสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

12. ภายหลังการรับรู้รายการ กิจการต้องเลือกใช้วิธีราคาทุน หรือวิธีการตีราคาใหม่ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า ถ้ากิจการใช้วิธีการตีราคาใหม่ (ไม่ว่าจะเป็นไปตามวิธีที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือ วิธีที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน) กิจการต้องใช้วิธีการดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอกับการจัดประเภทของสินทรัพย์ (ดูย่อหน้าที่ 15)

การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี

13. กิจการอาจเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่า ถ้าหากการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้มากขึ้นและไม่ได้ทำให้ความน่าเชื่อถือลดลง หรือทำให้มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น และไม่ได้ทำให้ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้ลดลง กิจการต้องพิจารณาถึงหลักของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจและความน่าเชื่อถือโดยใช้เกณฑ์ตามเงื่อนไขที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
14. เพื่อให้การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับรายจ่ายจากการสำรวจและประเมินค่าเป็นไปอย่างมีเหตุผล กิจการต้องแสดงได้ว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้งบการเงิน เป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด มากยิ่งขึ้น แต่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวไม่จำเป็นต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อที่กำหนด

การแสดงรายการ

การจัดประเภทรายการสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า

15. กิจการต้องจัดประเภทรายการสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่มีตัวตนตามลักษณะของสินทรัพย์ที่ได้มา และใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ
16. สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าบางรายการเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน (เช่น สิทธิในการขุดเจาะ) ในขณะที่สินทรัพย์บางรายการเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตน (เช่น ยานพาหนะ หรือ อุปกรณ์ขุดเจาะ) เมื่อมีการใช้สินทรัพย์ที่มีตัวตนเพื่อพัฒนาสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน จำนวนของสินทรัพย์ที่มีตัวตนที่ใช้ไปจะเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน ไม่ได้ทำให้สินทรัพย์ที่มีตัวตนเปลี่ยนเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน

การจัดประเภทรายการใหม่สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า

17. สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าต้องไม่ถูกจัดประเภทอยู่ในประเภทเดิมอีกต่อไป เมื่อมีการพิสูจน์แล้วถึงความเป็นไปได้ทางเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ในการนำเอาทรัพยากรแร่มาใช้ กิจกรรมต้องมีการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าและรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าก่อนการจัดประเภทรายการใหม่

การด้อยค่า

การรับรู้รายการและวัดมูลค่า

18. กิจกรรมต้องประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าเมื่อมีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าอาจสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เมื่อข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่ามูลค่าตามบัญชีมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจกรรมต้องวัดมูลค่าแสดง และเปิดเผยผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ยกเว้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 21
19. สำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าเท่านั้น กิจกรรมต้องนำย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มาปฏิบัติแทนที่ย่อหน้าที่ 8 ถึง 17 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ในการระบุว่าสินทรัพย์ที่เกิดการสำรวจและการประเมินค่าทรัพยากรแร่อาจเกิดการด้อยค่า ย่อหน้าที่ 20 ใช้คำว่า “สินทรัพย์” โดยให้หมายความรวมถึงสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า ซึ่งแยกต่างหากหรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด
20. ข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์ข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งข้อดังต่อไปนี้ เป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นว่ากิจกรรมต้องทดสอบการด้อยค่าสำหรับสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า (รายการดังต่อไปนี้ไม่ได้รวมรายการที่เกี่ยวข้องทั้งหมด)
- 20.1 ระยะเวลาซึ่งกิจกรรมมีสิทธิในการสำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ได้หมดลง หรือระยะเวลาดังกล่าวกำลังจะหมดลงในระยะเวลาอันใกล้ และสิทธิดังกล่าวไม่ได้คาดว่าจะมีการต่ออายุ
 - 20.2 ไม่ได้มีการวางแผนงานหรือจัดทำงบประมาณสำหรับรายจ่ายในการดำเนินการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้
 - 20.3 การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้ไม่ได้ทำให้กิจกรรมได้รับทรัพยากรแร่ในจำนวนที่สามารถนำไปใช้ในเชิงพาณิชย์ได้ และกิจกรรมได้ตัดสินใจหยุดดำเนินการในพื้นที่ดังกล่าว

- 20.4 มีข้อมูลเพียงพอที่ทำให้สามารถระบุได้ว่า แม้ว่าการพัฒนาพื้นที่ดังกล่าวยังคงดำเนินอยู่ต่อไป แต่มีความเป็นไปได้ว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเมื่อประสบความสำเร็จในการพัฒนา หรือเมื่อมีการขายจะต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า

ในกรณีดังกล่าวหรือกรณีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์จะต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

การระบุระดับชั้นที่สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าจะต้องถูกประเมินการด้อยค่า

21. กิจการต้องกำหนดนโยบายการบัญชีในการปันส่วนสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดหรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดเพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดหรือกลุ่มของหน่วยที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดจะต้องมีขนาดไม่เกินส่วนงานปฏิบัติการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)
22. ระดับที่กิจการกำหนดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าอาจประกอบด้วยหน่วยที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดหนึ่งหน่วยหรือมากกว่า

การเปิดเผยข้อมูล

23. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลซึ่งระบุและอธิบายจำนวนเงินที่ได้รับรู้ในงบการเงินที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่
24. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 23 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้
- 24.1 นโยบายการบัญชีของกิจการเกี่ยวกับรายจ่ายในการสำรวจและประเมินค่า รวมถึงการรับรู้รายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าเป็นสินทรัพย์
- 24.2 จำนวนสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน และกิจกรรมการลงทุนที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่
25. กิจการต้องแยกประเภทของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ประเภทหนึ่งต่างหาก และเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามการจัดประเภทของสินทรัพย์

วันถือปฏิบัติ

26. มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

27. หากกิจการไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 18 กับข้อมูลที่ใช้ในการเปรียบเทียบกับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาดได้ให้คำอธิบายเกี่ยวกับความหมายของคำว่า “การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” ไว้

ภาคผนวก ก

อธิบายคำจำกัดความ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า	หมายถึง	รายการในการสำรวจและประเมินค่า ซึ่งได้รับรู้เป็นสินทรัพย์ตามนโยบายการบัญชีของกิจการ
รายการในการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่	หมายถึง	รายการที่เกิดขึ้นของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งเกิดขึ้นก่อนการพิสูจน์ความเป็นไปได้ทางเทคนิค และความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ของการนำเอาทรัพยากรแร่มาใช้
การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่	หมายถึง	การค้นหาแหล่งทรัพยากรแร่รวมถึงแร่ธาตุ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรลักษณะเดียวกันที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ทดแทนได้ (similar non-regenerative resources) หลังจากที่กิจการได้รับสิทธิทางกฎหมายให้ทำการสำรวจในพื้นที่ที่ระบุไว้ รวมทั้งการกำหนดความเป็นไปได้ทางเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ในการนำทรัพยากรแร่มาใช้