

## คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21

### เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

#### บทนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และมีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายการนำรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและหน่วยงานต่างประเทศมารวมไว้ในงบการเงินของกิจการ และวิธีการแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน โดยกิจการอาจมีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับต่างประเทศได้ 2 ทาง คืออาจมีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศหรืออาจมีหน่วยงานต่างประเทศ นอกจากนี้กิจการอาจแสดงงบการเงินในสกุลเงินตราต่างประเทศ

อย่างไรก็ตามมาตรฐานฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

#### คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

**เงินตราต่างประเทศ** หมายถึง เงินตราสกุลอื่น นอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ

**อัตรารีด** หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

**ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน** หมายถึง ผลต่างที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าจำนวนหน่วยของเงินสกุลหนึ่งไปเป็นอีกสกุลหนึ่งด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่แตกต่างไป

**อัตราแลกเปลี่ยนทันที** หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับการส่งมอบทันที

**หน่วยงานต่างประเทศ** หมายถึง บริษัทย่อย บริษัทร่วม การร่วมกิจการ หรือสาขาของกิจการที่เสนองบการเงิน โดยมีกิจกรรมหรือการประกอบกิจกรรมในประเทศอื่น หรือในสกุลเงินอื่น นอกจากประเทศหรือสกุลเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน

**สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน** หมายถึง สกุลเงินที่ใช้ในการเสนองบการเงิน ซึ่งอาจเหมือนหรือแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

**สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน** หมายถึง สกุลเงินที่ใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลักซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่ กิจการต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

#### 1. สกุลเงิน

- 1.1. ที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อราคาขายของสินค้าและบริการ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการกำหนดและชำระราคาขายของสินค้าและบริการ) และ



- 1.2. ของประเทศซึ่งภาวะการแข่งขัน และกฎข้อบังคับส่วนใหญ่เป็นตัวกำหนดราคาขายของสินค้าและบริการ
- 1.3. ที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ เช่น ค่าแรงงาน วัสดุดิบ และค่าใช้จ่ายอื่นๆ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระต้นทุนดังกล่าว)
2. ปัจจัยต่างๆที่อาจช่วยในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการมีดังต่อไปนี้
  - 2.1. สกุลเงินที่ได้มาจากกิจกรรมจัดหาเงิน (กล่าวคือ การออกตราสารหนี้และหุ้นทุน)
  - 2.2. สกุลเงินที่ได้รับจากกิจกรรมดำเนินงานและมักจะดำรงไว้ในสกุลเงินนั้นๆ
3. กิจการต้องพิจารณาปัจจัยเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ และพิจารณาว่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศนั้นเป็นสกุลเงินเดียวกันกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงินหรือไม่ (กิจการที่เสนองบการเงินในกรณีนี้ คือกิจการที่มีหน่วยงานต่างประเทศ ได้แก่ บริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วมหรือการร่วมการงาน)
  - 3.1. ให้ประเมินว่าธุรกรรมต่างๆของหน่วยงานต่างประเทศนั้นเป็นส่วนขยายของกิจการที่เสนองบการเงินมากกว่าที่จะเป็นการดำเนินงานที่เป็นเอกเทศอย่างมีนัยสำคัญ เช่น กรณีแรกเมื่อหน่วยงานต่างประเทศมีหน้าที่เพียงขายสินค้าซึ่งนำเข้าจากกิจการที่เสนองบการเงิน และส่งเงินที่ได้ให้กิจการที่เสนองบการเงิน กรณีที่สอง คือ เมื่อหน่วยงานต่างประเทศนั้นเก็บสะสมเงินและก่อให้เกิดรายการที่เป็นตัวเงินอื่นๆ ก่อให้เกิดรายได้ ค่าใช้จ่าย และการกู้ยืม โดยรายการส่วนใหญ่เป็นเงินสกุลท้องถิ่น
  - 3.2. ให้ประเมินว่ารายการที่มีกับกิจการที่เสนองบการเงินมีสัดส่วนมากหรือน้อย เมื่อเทียบกับธุรกรรมของหน่วยงานต่างประเทศ
  - 3.3. ให้ประเมินว่ากระแสเงินสดจากธุรกรรมของหน่วยงานต่างประเทศมีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดของกิจการที่เสนองบการเงิน และพร้อมที่จะส่งเงินออกไปยังกิจการที่เสนองบการเงิน
  - 3.4. ให้ประเมินว่าหากปราศจากเงินทุนสนับสนุนจากกิจการที่เสนองบการเงินแล้ว กระแสเงินสดจากธุรกรรมของหน่วยงานต่างประเทศมีเพียงพอที่จะชำระภาระหนี้สินที่มีอยู่และที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามปกติ

อย่างก็ตาม ในกรณีที่ข้อบ่งชี้ข้างต้นไม่เป็นไปในทางเดียวกันและสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานไม่เด่นชัด ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งจะต้องเป็นสกุลเงินที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่สุดของผลกระทบทางเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ต่างๆ โดยผู้บริหารต้องให้ความสำคัญต่อข้อบ่งชี้ที่สำคัญในเรื่องสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามที่กล่าวในข้อ 1 ก่อนการพิจารณาข้อบ่งชี้อื่นๆในข้อ 2 และ 3 ซึ่งกำหนดให้เป็นหลักฐานสนับสนุนเพิ่มเติมในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ

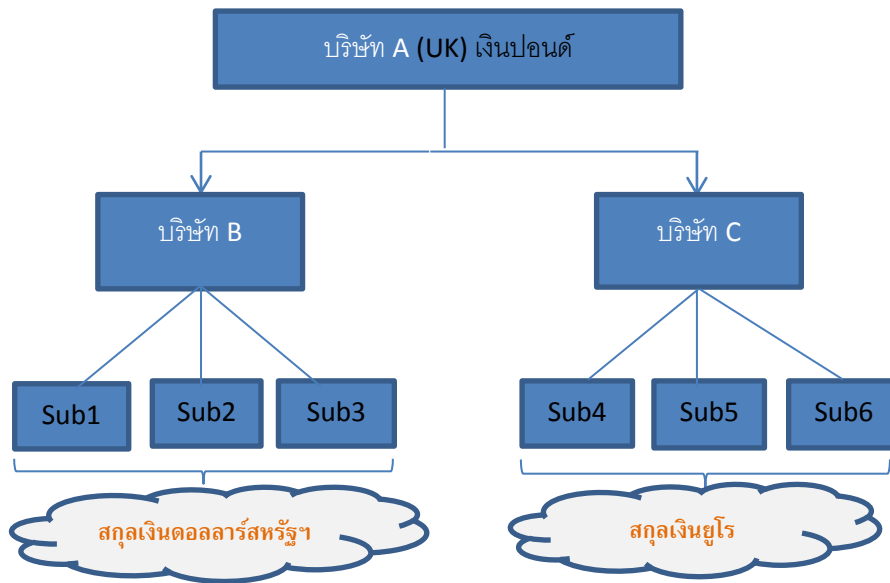
**ตัวอย่างที่ 1 ปัจจัยในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ**

บริษัท A (ฝรั่งเศส) มีบริษัท B เป็นบริษัทย่อย (สหรัฐอเมริกา) ซึ่งผลิตและขายเสื้อผ้าในสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นไปตามปัจจัยแรกของการระบุสกุลเงินในการดำเนินงาน ดังนั้นบริษัทย่อย B จะใช้สกุลเงินดอลลาร์สหรัฐฯ เนื่องจากสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐมีอิทธิพลอย่างมากต่อราคาขายสินค้า และต้นทุนของสินค้า ได้แก่ ค่าแรงงาน วัตถุดิบ และต้นทุนในการจัดหาสินค้าอื่น ๆ และปัจจัยผลักดันด้านการแข่งขัน ซึ่งปกติใช้เป็นตัวกำหนดราคาสินค้าในสหรัฐอเมริกา

**ตัวอย่างที่ 2 ปัจจัยในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ**

กลุ่มบริษัท A ดำเนินงานโดยมีศูนย์กลางอยู่ที่ประเทศอังกฤษ โดยมีบริษัท A เป็นบริษัทใหญ่ของกลุ่มบริษัทที่มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอการเงิน คือ สกุลเงินปอนด์อังกฤษ โดยบริษัท A มีส่วนได้เสียในกลุ่มบริษัท B และ กลุ่มบริษัท C ซึ่งทั้งสองกลุ่มบริษัทนั้น ได้เข้าไปมีส่วนได้เสียในบริษัทย่อยหลายบริษัทที่ดำเนินงานในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเยอรมัน โดยมีสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐฯ และสกุลเงินยูโรเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทย่อยเหล่านั้น สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัท B และบริษัท C คือสกุลเงินใด

**โครงสร้างของกลุ่มกิจการ**



ตามลักษณะโครงสร้าง บริษัท B และ บริษัท C นั้นมีลักษณะที่เป็นบริษัทผู้ลงทุนในบริษัทอื่น ๆ (Holding Company) ดังนั้น ในการพิจารณาเรื่องสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานจำเป็นต้องพิจารณาถึงกิจกรรมหลักทางธุรกิจของทั้งสองบริษัทว่ามีลักษณะเป็นอย่างไร ในกรณีที่ทั้งสองบริษัทเป็นเพียงบริษัทผู้ลงทุนในบริษัทย่อยต่าง ๆ ที่ดำเนินงานโดยมีกิจกรรมหลักเพียงการให้เงินทุนหรือเป็นการนำเงินทุนจากบริษัทแม่ (บริษัท A) เข้าลงทุนในการดำเนินงานต่าง ๆ เมื่อเป็นเช่นนี้ สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของทั้งสองบริษัทก็จะเป็นไปตามสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทแม่ นั่นคือ สกุลเงินปอนด์ อย่างไรก็ตาม หาก

วัตถุประสงค์และกิจกรรมในการดำเนินงานของบริษัท B และ บริษัท C นั้น เป็นการดำเนินงานที่ถือได้ว่าเป็นส่วนขยายมาจากการดำเนินงานของบริษัทย่อยของตน (เช่น การขายสินค้า หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่เทียบเคียงได้กับการดำเนินงานในบริษัทย่อย) ที่มีสกุลเงินในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐฯ และสกุลเงินยูโร การดำเนินงานเช่นนี้อาจส่งผลกระทบต่อให้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัท B และ บริษัท C เปลี่ยนแปลงไปตามสกุลเงินของบริษัทย่อยเหล่านั้นก็ได้ อย่างไรก็ตาม การพิจารณาสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานจำเป็นต้องอย่างรอบคอบและเหมาะสมตามเงื่อนไขที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้า 9-14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21

รายการที่เป็นตัวเงิน หมายถึง หน่วยของสกุลเงินที่ถือไว้ และสินทรัพย์และหนี้สินที่จะได้รับ หรือที่จะต้องชำระเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน

ลักษณะสำคัญของรายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน รวมถึงเงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด และเงินสดปันผลซึ่งบันทึกเป็นหนี้สิน ในทำนองเดียวกัน สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) ตราสารทุนของกิจการในจำนวนหน่วยที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ หรือ สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) สินทรัพย์ในจำนวนเงินซึ่งอาจเปลี่ยนแปลง โดยมูลค่ายุติธรรมที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) เท่ากับจำนวนเงินคงที่หรือจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ในทางตรงกันข้ามลักษณะสำคัญของรายการที่มีใช้ตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (ภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน รวมถึงเงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ (เช่น ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า) ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และประมาณการหนี้สินต่างๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

### ตัวอย่างที่ 3 การพิจารณารายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่มีใช้ตัวเงิน

#### กรณีที่ 1 เงินรับล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้าของกิจการการบินพาณิชย์

##### รายการที่มีใช้ตัวเงิน

โดยปกติรายการเงินรับล่วงหน้าค่าบริการที่ได้รับจากลูกค้านั้น หากเป็นรายการที่รอให้บริการการบินโดยไม่ได้มีเงื่อนไขที่ลูกค้าจะมีสิทธิเรียกร้องในการขอคืนเงินจากกิจการ โดยเนื้อหาของรายการแล้ว กิจการไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระเป็นจำนวนเงินในอนาคต จึงสามารถพิจารณาได้ว่า รายการดังกล่าวเป็นรายการที่มีใช้ตัวเงิน กิจการต้องบันทึกรายการที่ไม่เป็นตัวเงินดังกล่าว ในขณะที่รับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับเงินล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้า และจะบันทึกรับรู้รายการเงินรับล่วงหน้าค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้ค่าบริการด้วยมูลค่าที่ได้เคยบันทึกไว้เมื่อวันที่รับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรก (กล่าวคือ วันที่รับเงินล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้า) เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่องรายได้ ดังนั้น กิจการต้องไม่แปลงค่ารายการสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินด้วยอัตราปิด ณ วันสิ้นงวด

##### รายการที่เป็นตัวเงิน

ในกรณีที่เงินรับล่วงหน้าค่าบริการที่ได้รับจากลูกค้า มีเงื่อนไขของการคืนเงินให้แก่ลูกค้าในกรณีที่ลูกค้ามีการเรียกร้อง เนื่องจากไม่ได้มีการใช้บริการ โดยเนื้อหาของรายการแล้ว กิจการยังคงมีภาระผูกพันที่จะต้องคืนเงิน

ให้แก่ลูกค้าเมื่อมีการเรียกร้องเกิดขึ้น ซึ่งเข้านิยามของรายการที่เป็นตัวเงิน กิจกรรมต้องบันทึกรายการที่เป็นตัวเงินดังกล่าว ในขณะที่รับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับเงินรับล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้า และหากเงินรับล่วงหน้าค่าบริการดังกล่าวยังคงปรากฏอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจกรรมจำเป็นต้องแปลงค่ารายการดังกล่าว ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน โดยใช้อัตราปิด และต้องแปลงค่ารายการดังกล่าวทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตราบเท่าที่ภาระที่จะต้องคืนเงินให้แก่ลูกค้ายังคงปรากฏอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานนั้น

อย่างไรก็ตาม การพิจารณารายการที่เป็นตัวเงินนั้น กิจกรรมควรคำนึงถึงเงื่อนไขในการจ่ายชำระเงินคืนหรือสิทธิที่จะได้รับเงินตามที่ระบุไว้ในสัญญา (ถ้ามี) ด้วยว่า มีข้อตกลงหรือเงื่อนไขใดในสัญญาหรือไม่ ว่ากิจกรรมจะจ่ายชำระเงินคืนหรือจะได้รับเงินคืนด้วยอัตราแลกเปลี่ยนคงที่ ณ วันที่เกิดรายการนั้น (วันที่ได้รับชำระหรือวันที่จ่ายชำระ) หากมีข้อตกลงดังกล่าวในสัญญาแล้ว ย่อมชี้ให้เห็นว่า การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในตลาดไม่ได้ส่งผลกระทบต่อกระแสเงินสดของกิจการในการที่จะจ่ายชำระเงินคืนในอนาคต หรือ การได้รับเงินคืนในอนาคต ดังนั้น รายการดังกล่าวจึงเป็นรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งไม่เป็นเงินตราต่างประเทศ

**กรณีที่ 2** กรณีเงินฝากธนาคารสกุลเงินตราต่างประเทศที่วางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้

รายการที่เป็นตัวเงิน

ในกรณีที่กิจการได้นำเงินฝากธนาคารฝากสกุลเงินตราต่างประเทศวางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้ที่กิจการมีต่อธนาคารผู้ให้กู้ ซึ่งหากพิจารณาเงื่อนไขในรายละเอียดของสัญญาที่เกี่ยวข้องแล้ว เห็นว่า เงินฝากธนาคารดังกล่าวมีลักษณะเป็นหลักทรัพย์ที่วางเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา ซึ่งกิจการจะต้องดำรงจำนวนเงินดังกล่าวให้คงที่ตามจำนวนที่ระบุในเงื่อนไขตามสัญญาที่เกี่ยวข้องนั้น ซึ่งหากพิจารณาที่เนื้อหาของรายการแล้วย่อมชี้ให้เห็นว่า รายการเงินฝากธนาคารดังกล่าวยังคงเป็นรายการที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเป็นจำนวนที่กำหนดไว้แน่นอนเมื่อกิจการได้ถอนหลักทรัพย์ค้ำประกันดังกล่าวคืนกลับ ดังนั้น รายการเงินฝากสกุลเงินตราต่างประเทศดังกล่าวเป็น “รายการที่เป็นตัวเงิน (Monetary item)” ซึ่งต้องรับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และแปลงค่ารายการดังกล่าวด้วยอัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

เงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ หมายถึง ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน

กิจการอาจมีรายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นลูกหนี้หรือเจ้าหนี้กับหน่วยงานต่างประเทศ และอาจเป็นบริษัทย่อยของกลุ่มกิจการได้ เช่น กิจการมีบริษัทย่อย 2 แห่ง คือ บริษัท ก และบริษัท ข โดยที่บริษัท ข นั้นเป็นหน่วยงานต่างประเทศ บริษัท ก ให้เงินกู้ยืมแก่บริษัท ข ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมดังกล่าวให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในบริษัท ข หากไม่มีแผนการชำระหนี้หรือไม่คาดว่าจะมีการชำระในอนาคตอันใกล้

**การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน**  
**การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก**

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หมายถึง รายการที่กำหนดไว้เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือจะต้องจ่ายชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ รวมถึงรายการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการ

1. ซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งกำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ
2. กู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระ หรือได้รับชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ หรือ
3. ได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งสินทรัพย์ หรือก่อหรือชำระหนี้สิน ซึ่งกำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

#### ตัวอย่างที่ 4 การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

วันที่ 30 กันยายน 2558 บริษัท A ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินยูโร ซื้อหุ้นกู้ 5% เป็นเงิน US\$8,000 โดยมีการจ่ายดอกเบี้ยทุกไตรมาส ไตรมาสละ US\$100 อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ซื้อหุ้นกู้  $US\$1 = €1.50$

วันที่ 31 ธันวาคม 2558 อัตราแลกเปลี่ยน  $US\$1 = €2$  และได้รับดอกเบี้ยหุ้นกู้ US\$100 ( $US\$100 \times 2 = €200$ ) อัตราที่ใช้แปลงค่าสกุลเงินดอกเบี้ยรับของหุ้นกู้ที่จะใช้บันทึก ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2015 ไม่ควรใช้อัตรา ณ วันที่ดังกล่าว เนื่องจากดอกเบี้ยค้างรับเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องตลอดระยะเวลา 3 เดือน บริษัทควรใช้อัตราถัวเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับงวด 3 เดือน คือ  $US\$ = €\frac{2+1.5}{2} = €1.75$  ดังนั้นดอกเบี้ยรับในไตรมาสที่ 4 เท่ากับ €175 ( $US\$100 \times 1.75$ ) และจะเกิดกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนของดอกเบี้ยรับ €25 ( $=US\$100 \times (2.00 - 1.75)$ ) โดยการบันทึกรายการเป็นดังต่อไปนี้

	€	€
เงินสด	200	
ดอกเบี้ยรับ		175
กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน		25

#### การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด

1. รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด
2. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ
3. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมนั้น

เมื่อมีอัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถใช้ได้หลาย ๆ อัตรา อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ควรพิจารณาจากกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือยอดคงเหลือที่จะมีการชำระกันโดยให้ถือเสมือนหนึ่งว่ากระแสเงิน



สดได้เกิดขึ้น ณ วันที่มีการวัดมูลค่า หากไม่มีการแลกเปลี่ยนระหว่างสองสกุลเงินเป็นการชั่วคราว ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนครั้งแรกสุดที่สามารถแลกเปลี่ยนรายการกันได้

**ตัวอย่างที่ 5 การรายงานรายการชำระหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน**

เดือนมกราคม 2558 กิจการฝรั่งเศสซึ่งใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นเงินยูโร ซื้ออาคารและอุปกรณ์ เป็นเงินเชื่อจากผู้จำหน่ายแคนาดาในราคา C\$ 328,000 อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ซื้อ คือ €1 = C\$1.64 กิจการบันทึกสินทรัพย์ด้วยราคาทุนและเจ้าหนี้ค่าอาคารและอุปกรณ์เท่ากับ € 200,000 ( $= \frac{C\$ 328,000}{1.64}$ ) และอัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการฝรั่งเศส (31 มีนาคม 2558) € 1 = C\$1.61

ดังนั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ในงบแสดงฐานะการเงิน ต้นทุนของสินทรัพย์ (รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน) เท่ากับ € 200,000 ส่วนยอดเจ้าหนี้ค่าอาคารและอุปกรณ์(รายการที่เป็นตัวเงิน) จะแปลงค่าด้วยอัตราปิดเป็น € 203,727 ( $= C\$ \frac{328,000}{1.61}$ ) และแสดงผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเท่ากับ € 3,727 ( $= 203,727 - 200,000$ ) เป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุนในงวดนั้น

**ตัวอย่างที่ 6 การรายงานรายการชำระหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน**

วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2558 กิจการในประเทศอังกฤษขายสินค้าให้กับกิจการในประเทศเยอรมัน จำนวนเงิน € 87,000 อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ขาย £1 = €1.45 และกิจการในประเทศอังกฤษบันทึกรายการขายและลูกหนี้เท่ากับ £60,000 ( $= \frac{€ 87,000}{1.45}$ )

วันที่ 31 มีนาคม 2558 อัตราแลกเปลี่ยน £1 = €1.50 กิจการในประเทศอังกฤษได้รับชำระหนี้จำนวน £58,000 ( $= \frac{€ 87,000}{1.50}$ ) ซึ่งเกิดผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน £2,000 ( $= £60,000 - £58,000$ ) และแสดงรายการผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเป็นส่วนหนึ่งของงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด

**การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน**

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระหนี้ของรายการที่เป็นตัวเงินหรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีนั้น ยกเว้น ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน จะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงบการเงินเฉพาะกิจการของกิจการที่เสนองบการเงิน หรือรับรู้ไว้ในงบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศแล้วแต่กรณี ส่วนในงบการเงินที่รวมหน่วยงานในต่างประเทศ และกิจการที่เสนองบการเงิน (เช่น งบการเงินรวมเมื่อหน่วยงานในต่างประเทศเป็นบริษัทย่อยแห่งหนึ่งของกิจการ)

กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อเริ่มต้นไว้แยกต่างหากในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และต้องจัดประเภทจากส่วนของผู้ถือหุ้นไปกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายเงินลงทุนสุทธิ และเมื่อมีการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย ในทางตรงข้าม เมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรหรือขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนด้วย

การเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างวันที่เกิดรายการกับวันที่มีการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินที่เกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ทำให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ถ้ารายการดังกล่าวชำระภายในงวดบัญชีเดียวกันกับงวดที่เกิดรายการนั้น กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งจำนวนในงวดบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ารายการดังกล่าวชำระในงวดบัญชีถัดไป กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนในแต่ละงวดบัญชีจนถึงวันที่มีการชำระเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละงวดบัญชีนั้น

#### การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

เมื่อมีการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องถือปฏิบัติตามขั้นตอนการแปลงค่าให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งกิจการจะต้องแปลงค่ารายการทั้งหมดให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เปลี่ยนแปลง ผลของการแปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงินให้ถือเสมือนเป็นราคาทุนเดิม ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าของหน่วยงานต่างประเทศที่ได้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น จะไม่มีการจัดประเภทจากส่วนของผู้ถือหุ้นไปกำไรหรือขาดทุนจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานนั้น

#### การใช้สกุลเงินที่นำเสนอการเงินที่มีใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

##### การแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่นำเสนอการเงิน

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่มีใช้สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงให้เป็นสกุลเงินที่นำเสนอการเงิน ซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินแต่ละงวด (นั่นคือ รวมถึง งบแสดงฐานะการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของแต่ละงบแสดงฐานะการเงินนั้น
2. รายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงบการเงินซึ่งแสดงกำไรหรือขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (รวมถึงงบที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ
3. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมด (หรือที่มักใช้คำว่า ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่างบการเงิน) ให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ซึ่งผลต่างเกิดขึ้นจากการแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่ายด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่เกิดรายการ และการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยอัตราปิด การแปลงค่าสินทรัพย์สุทธิต้นงวดด้วยอัตราปิดซึ่งต่างจากอัตราปิดเดิม ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเหล่านี้จะไม่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนมีผลกระทบเพียงเล็กน้อยหรือไม่



ผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดจากการดำเนินงานในปัจจุบันและในอนาคต ผลสะสมของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะถูกแสดงแยกต่างหากจากส่วนของเจ้าของ (หรือที่มักใช้คำว่า ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าทางการเงิน) จนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้น

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้

1. ทุกรายการ (นั่นคือ สินทรัพย์ หนี้สิน รายการที่เป็นส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งรวมถึงข้อมูลเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของงบแสดงฐานะการเงินล่าสุด เว้นแต่

2. รายการนั้นได้มีการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง จำนวนเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบให้รายงานด้วยจำนวนซึ่งแสดงเป็นปีปัจจุบันในงบการเงินของปีก่อนหน้า (นั่นคือ ไม่มีการปรับปรุงผลของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาหรืออัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในภายหลัง)

ตารางสรุปการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ

	สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน	
	มิใช่ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง	ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง
<b>สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง</b>		
<b>สินทรัพย์/หนี้สิน</b>		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ)
<b>ส่วนของผู้ถือหุ้น</b>		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	ไม่ได้ระบุ	ไม่ได้ระบุ
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	ไม่ได้ระบุ	ไม่ได้ระบุ
<b>รายได้/ค่าใช้จ่าย (รวมถึงที่แสดงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)</b>		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตรา ณ วันที่เกิดรายการหรืออัตราถ่วงเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตรา ณ วันที่เกิดรายการหรืออัตราถ่วงเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาปัจจุบัน
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตรา ณ วันที่เกิดรายการหรืออัตราถ่วงเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตรา ณ วันที่เกิดรายการหรืออัตราถ่วงเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ
ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	แยกแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น	แยกแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น

ตารางสรุปการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ

	สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน	
	มิใช่ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง	ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง
<b>สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง</b>		
<b>สินทรัพย์/หนี้สิน</b>		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
<b>ส่วนของผู้ถือหุ้น</b>		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
<b>รายได้/ค่าใช้จ่าย (รวมถึงที่แสดงในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)</b>		
- รอบระยะเวลาปัจจุบัน	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
- รอบระยะเวลาเปรียบเทียบ	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ)	อัตราปิด (ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงินรอบระยะเวลาปัจจุบัน)
ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	ไม่ได้รับ	ไม่เกี่ยวข้อง

**ตัวอย่างที่ 7 การแปลงค่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งมีใช้เป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง เป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีใช้ภาวะเงินเฟ้อรุนแรงในการนำเสนองบการเงิน**

บริษัท A ดำเนินงานในประเทศออสเตรเลียโดยถือหุ้นในกิจการต่างประเทศ 100% ซึ่งขณะที่กิจการในต่างประเทศจัดตั้งขึ้น อัตราแลกเปลี่ยน ณ ขณะนั้นเท่ากับ A\$1=FC2 บริษัทต้องจัดทำงบการเงินรวมสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558 โดยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีในแต่ละปีคือ 2558 : A\$1=FC4 และ 2557 : A\$1=FC3

- สินทรัพย์และหนี้สินใช้อัตราปิด ณ วันที่ของงบแสดงฐานะการเงิน
- รายได้และค่าใช้จ่ายใช้อัตรา ณ วันที่เกิดรายการ หรืออัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับงวดปัจจุบัน โดยอัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับงวดปัจจุบันคือ  $A\$1=FC\frac{3+4}{2} = FC3.5$

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558

	FC	A\$
ขาย	35,000	10,000
ต้นทุนขาย	(33,190)	(9,483)
ค่าเสื่อมราคา	(500)	(143)
ดอกเบี้ยจ่าย	(350)	(100)
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายทางภาษี	960	274
ค่าใช้จ่ายทางภาษี	(460)	(131)
กำไรสุทธิ	500	143

งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม

	2557 FC	2558 FC	2557 A\$	2558 A\$
<b>สินทรัพย์หมุนเวียน</b>				
เงินสด	200	600	67	150
ลูกหนี้การค้า	4,800	4,000	1,600	1,000
สินค้าคงเหลือ	2,700	3,000	900	750
<b>รวมสินทรัพย์หมุนเวียน</b>	<b>7,700</b>	<b>7,600</b>	<b>2,567</b>	<b>1,900</b>
<b>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>				
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	6,000	5,500	2,000	1,375
<b>รวมสินทรัพย์</b>	<b>13,700</b>	<b>13,100</b>	<b>4,567</b>	<b>3,275</b>
<b>หนี้สินหมุนเวียน</b>				
เจ้าหนี้การค้า	4,530	3,840	1,510	960
ภาษีค้างจ่าย	870	460	290	115
<b>รวมหนี้สินหมุนเวียน</b>	<b>5,400</b>	<b>4,300</b>	<b>1,800</b>	<b>1,075</b>
<b>หนี้สินไม่หมุนเวียน</b>				

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

เงินกู้ยืมระยะยาว	3,600	3,600	1,200	900
รวมหนี้สิน	9,000	7,900	3,000	1,975
<b>ส่วนของผู้ถือหุ้น</b>				
หุ้นสามัญ	1,000	1,000	500	500
กำไรสะสม*	3,700	4,200	1,500	1,643
ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการ แปลงค่างบการเงิน*	—	—	(433)	(843)
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	4,700	5,200	1,567	1,300

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่างบการเงินในปี 2558 เป็นยอดสะสมที่เกิดจากการมียอดขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเพิ่มขึ้น A\$410 ซึ่งจะแสดงอยู่ในส่วนของผู้ถือหุ้น ดังต่อไปนี้

- ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของเงินลงทุนบริษัทย่อย

$$\text{สินทรัพย์สุทธิต้นงวด} \times \text{อัตราปิด ณ สิ้นปี 2557} \quad \text{FC} \frac{4,700}{3} = \text{A\$1,567}$$

$$\text{สินทรัพย์สุทธิต้นงวด} \times \text{อัตราปิด ณ สิ้นปี 2558} \quad \text{FC} \frac{4,700}{4} = \text{A\$1,175}$$

$$\text{ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของสินทรัพย์สุทธิ} \quad \underline{\text{A\$392}}$$

- ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราปิด ณ สิ้นปี 2558 และอัตราเฉลี่ยที่เหมาะสมสำหรับงวดปัจจุบันของรายได้และค่าใช้จ่าย  $\text{A\$} = \frac{500}{4} = 125$  ,  $\text{A\$} = \frac{500}{3.5} = 143$  ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนของรายได้และค่าใช้จ่าย เท่ากับ A\$18



**ตัวอย่างที่ 8 การแปลงค่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง เป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงในการนำเสนอการเงิน**

จากตัวอย่างที่ 7 และสกุลเงินของบริษัทย่อยที่ดำเนินงานในต่างประเทศมีเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี งบกำไรขาดทุนสำหรับปีของบริษัทย่อย และงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะถูกแปลงค่าเป็นถูกแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอการเงินของบริษัท A ซึ่งเป็นการแปลงค่าอัตราแลกเปลี่ยนของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง เป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงในการนำเสนอการเงิน ดังนั้นกิจการต้องใช้อัตราปิด ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

งบกำไรขาดทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2558

	FC	A\$
ขาย	35,000	8,750
ต้นทุนขาย	(33,190)	(8,298)
ค่าเสื่อมราคา	(500)	(125)
ดอกเบี้ยจ่าย	(350)	(87)
กำไรก่อนค่าใช้จ่ายทางภาษี	960	240
ค่าใช้จ่ายทางภาษี	(460)	(115)
กำไรสุทธิ	500	125

งบแสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม

	2014 FC	2015 FC	2014 A\$	2015 A\$
<b>สินทรัพย์หมุนเวียน</b>				
เงินสด	200	600	67	150
ลูกหนี้การค้า	4,800	4,000	1,600	1,000
สินค้าคงเหลือ	2,700	3,000	900	750
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน	7,700	7,600	2,567	1,900
<b>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>				
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	6,000	5,500	2,000	1,375
รวมสินทรัพย์	13,700	13,100	4,567	3,275
<b>หนี้สินหมุนเวียน</b>				
เจ้าหนี้การค้า	4,530	3,840	1,510	960
ภาษีค้างจ่าย	870	460	290	115
รวมหนี้สินหมุนเวียน	5,400	4,300	1,800	1,075

หนี้สินไม่หมุนเวียน				
เงินกู้ยืมระยะยาว	3,600	3,600	1,200	900
รวมหนี้สิน	9,000	7,900	3,000	1,975
ส่วนของผู้ถือหุ้น				
หุ้นสามัญ	1,000	1,000	333	250
กำไรสะสม*	3,700	4,200	1,234	1,050
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	4,700	5,200	1,567	1,300
การกระทบยอดของกำไรสะสมเป็นดังนี้				
		A\$		
กำไรสะสมต้นงวด		1,234		
กำไรสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี		125		
ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน		(309)		
		1,050		
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนจำนวนเงิน A\$309 ที่แสดงเป็นตัวหักในบัญชีกำไรสะสม คำนวณได้ดังนี้ :				
กำไรสะสมยกมาต้นงวด	- FC3,700 (FC3 = A\$1) =	A\$1,234		
กำไรสะสม ณ วันสิ้นงวด	- FC3,700 (FC4 = A\$1) =	A\$ 925		
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน		A\$ (309)		

### การแปลงค่าของหน่วยงานต่างประเทศ

การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินเพื่อจะทำให้งบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศสามารถรวมไว้ในงบการเงินของกิจการที่นำเสนองบการเงินโดยวิธีรวมงบการเงิน หรือโดยวิธีส่วนได้เสีย

การรวมผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศเข้าไว้ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงินให้ใช้วิธีการจัดทำงบการเงินรวมตามปกติ เช่น การตัดยอดคงเหลือระหว่างกันและรายการระหว่างกันของบริษัทย่อย (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม) อย่างไรก็ตาม รายการระหว่างกันที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์ (หรือหนี้สิน) ไม่ว่าจะเป็ยรายการระยะสั้นหรือระยะยาว ไม่สามารถนำไปตัดรายการกับรายการระหว่างกันของหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) โดยไม่แสดงผลของความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินรวมได้ ทั้งนี้ เนื่องจากรายการที่เป็นตัวเงินเหล่านั้นเป็นภาระผูกพันที่จะต้องแปลงค่าจากเงินสกุลหนึ่งเป็นเงินอีกสกุลหนึ่ง ซึ่งเป็นผลให้กิจการที่เสนองบการเงินมีกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนนั้น ดังนั้น ในงบการเงินรวมของกิจการที่เสนองบการเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวยังคงรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น แล้วแต่กรณี ตามรายละเอียดในหัวข้อ "การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน"



ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ และการปรับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ ให้ถือเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศนั้น ดังนั้น ค่าความนิยมและการปรับมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวต้องแสดงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ และจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้อง

#### การจำหน่ายหรือการจำหน่ายบางส่วนของหน่วยงานต่างประเทศ

ในการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศ กิจการต้องรับรู้จำนวนสะสมของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอกการตัดบัญชีที่แสดงแยกต่างหากในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและแสดงจำนวนสะสมเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น และจะถูกจัดประเภทเป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้น

การจำหน่ายบริษัทย่อยซึ่งรวมหน่วยงานต่างประเทศ ผลสะสมของผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานต่างประเทศรวมถึงส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะต้องถูกตัดรายการแต่จะไม่ถูกโอนไปเป็นกำไรหรือขาดทุน

การจำหน่ายบางส่วนของบริษัทย่อยซึ่งรวมหน่วยงานต่างประเทศ กิจการจะต้องมีการปันส่วนผลสะสมของผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนของหน่วยงานต่างประเทศที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้กับส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม

ในกรณีที่เป็นการจำหน่ายเพียงบางส่วนของหน่วยงานต่างประเทศกรณีอื่น ๆ กิจการจะต้องโอนผลสะสมของกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนจากส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไปกำไรหรือขาดทุนเฉพาะส่วนของผู้ถือหุ้นที่มีการขาย

#### การเปิดเผยข้อมูล

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ในกรณีของกลุ่มกิจการให้หมายความถึงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทที่ใหญ่ กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

1. จำนวนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน ยกเว้น ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยรับรู้ผ่านกำไรหรือขาดทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

2. จำนวนผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่ถูกรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้ผลสะสมเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้น และการกระทบยอดของจำนวนของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว ตั้งแต่วันต้นงวดบัญชีจนถึงวันสิ้นงวดบัญชี

เมื่อสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการที่นำเสนองบการเงินต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว พร้อมกับเปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ และเปิดเผยถึงเหตุผลของการใช้สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงิน หรือของหน่วยงานต่างประเทศที่มีนัยสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว และเหตุผลของการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น

เมื่อกิจการนำเสนองบการเงินด้วยสกุลเงินที่แตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน กิจการจะระบุว่างบการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ก็ต่อเมื่อ งบการเงินของกิจการเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น รวมไปถึงวิธีการแปลงค่า

เมื่อกิจการแสดงงบการเงินของกิจการหรือข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ด้วยสกุลเงินที่ไม่ใช่ทั้งสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานหรือสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ซึ่งไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องปฏิบัติดังนี้

1. ชี้แจงข้อมูลอย่างชัดเจนโดยแสดงเป็นข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อแยกให้เห็นว่าข้อมูลดังกล่าวมิใช่ข้อมูลที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
2. เปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติม และ
3. เปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการและวิธีการแปลงค่าที่ใช้ในการแสดงข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าว

### การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ และการปรับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ โดยให้ถือเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศนั้น ซึ่งค่าความนิยมและการปรับมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวต้องแสดงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ และจะถูกแปลงค่าตามหลักการที่ได้กล่าวข้างต้น กิจการจะต้องนำมาถือปฏิบัติสำหรับการซื้อหน่วยงานต่างประเทศทั้งหมดที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก สำหรับรายการซื้อที่เกิดขึ้นก่อนหน้านี้ อนุญาตให้กิจการสามารถถือปฏิบัติโดยวิธีการปรับย้อนหลังได้

อย่างไรก็ตาม สำหรับรายการซื้อหน่วยงานต่างประเทศที่เกิดขึ้นก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก ให้ถือปฏิบัติโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยไม่ต้องปรับย้อนหลังงบการเงินปีก่อนและสามารถแสดงค่าความนิยมและการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ แทนการแสดงเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศได้ ซึ่งหมายความว่า ค่าความนิยมและการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมเหล่านั้นจะแสดงด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการแล้วหรือเป็นรายการที่ไม่ใช่ตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศที่มีการรายงานด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่ซื้อหน่วยงานต่างประเทศ

การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้บันทึกรายการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

\*\*\*\*\*