

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๙๕/๒๕๕๗

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๗)  
เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชื่อนั้น ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๙ (๔/๒๕๕๗) เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕/๒๕๕๖ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๕ เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

**การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557)  
เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุง  
สภาพแวดล้อม**

**คำแถลงการณ์**

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 5 เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2555 (IFRIC Interpretation 5: Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds (Bound Volume 2013 Consolidated without early application))

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2555 โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 8 9 และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

## สารบัญ

จากย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557)  
เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุง  
สภาพแวดล้อม

อ้างอิง

ความเป็นมา	1
ขอบเขต	4
ประเด็น	6
มติ	7
การบัญชีสำหรับส่วนได้เสียจากกองทุน	7
การบัญชีสำหรับภาระผูกพันในการเพิ่มการลงทุน	10
การเปิดเผยข้อมูล	11
วันถือปฏิบัติ	14
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	15

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจาก กองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 1 ถึง 15

## การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะ และการปรับปรุง สภาพแวดล้อม

### อ้างอิง

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมกิจการงาน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณ การทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการ ประกาศใช้)

### ความเป็นมา

- 1 จุดมุ่งหมายของกองทุนการรื้อถอน การบูรณะ และการปรับปรุงสภาพแวดล้อม ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า กองทุนการรื้อถอน หรือกองทุน คือ การแยกสินทรัพย์เพื่อไว้ใช้เป็นเงินทุนบางส่วนหรือทั้งจำนวน ของต้นทุนในการรื้อถอนโรงงาน (เช่น โรงไฟฟ้านิวเคลียร์) หรืออุปกรณ์บางอย่าง (เช่น รถยนต์) รวมถึงการปรับปรุงสภาพแวดล้อม (เช่น การแก้ไขน้ำเสีย หรือการบูรณะปรับปรุงที่ดินของเหมืองแร่) ทั้งหมดนี้รวมเรียกว่า การรื้อถอน
- 2 การจ่ายเงินเข้ากองทุนอาจมาจากความสมัครใจ หรือเป็นไปตามข้อกำหนด หรือ กฎหมาย ทั้งนี้ กองทุนอาจมีโครงสร้างแบบใดแบบหนึ่ง ต่อไปนี้
  - 2.1 กองทุนที่จัดตั้งขึ้นโดยบุคคลหรือหน่วยงานเดียว (ผู้ลงทุน) เพื่อจ่ายภาระผูกพันในการ รื้อถอนสินทรัพย์ของตนเอง ไม่ว่าสถานที่ที่ต้องทำการรื้อถอนจะมีที่ตั้งแห่งเดียวหรือ กระจายไปตามแต่ละภูมิศาสตร์ก็ตาม
  - 2.2 กองทุนที่จัดตั้งขึ้นโดยกลุ่มบุคคลหรือหน่วยงาน (กลุ่มผู้ร่วมลงทุน) ที่ได้ร่วมกันจัดตั้ง กองทุน เพื่อจ่ายภาระผูกพันในการรื้อถอนในส่วนของตนหรือของกลุ่มโดยที่ ผู้ลงทุนมีสิทธิที่ จะเบิกชดเชยจากกองทุนสำหรับรายจ่ายการรื้อถอน เท่ากับจำนวนที่ตนจ่ายเข้ากองทุน

- บวกรายได้ที่เกิดขึ้นจริงจากส่วนของเงินทุนของตน หักด้วยส่วนแบ่งของตนในต้นทุนในการจัดการกองทุน ผู้ร่วมลงทุนอาจมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินเข้ากองทุนเพิ่มขึ้น เช่นกรณีที่ผู้ร่วมลงทุนรายอื่นล้มละลาย ผู้ร่วมลงทุนที่เหลือต้องจ่ายเงินเพิ่มเพื่อรักษาระดับทุนให้คงเดิม
- 2.3 กองทุนที่จัดตั้งขึ้นโดยกลุ่มบุคคลหรือหน่วยงาน (กลุ่มผู้ร่วมลงทุน) ที่ได้ร่วมกันจัดตั้งกองทุน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำมาจ่ายภาระผูกพันในการรื้อถอนของตนเองหรือภาระผูกพันร่วม ซึ่งระดับการจ่ายเงินเข้ากองทุนขึ้นอยู่กับกิจกรรมในปัจจุบันของผู้ร่วมลงทุน และผลประโยชน์ที่ผู้ร่วมลงทุนได้รับขึ้นอยู่กับกิจกรรมในอดีต กรณีดังกล่าวมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดความไม่สอดคล้องกันระหว่างจำนวนเงินที่จ่ายเข้ากองทุน (ซึ่งเกิดจากกิจกรรมในปัจจุบัน) กับมูลค่าที่ผู้ร่วมลงทุนได้รับจากกองทุน (ซึ่งเกิดจากกิจกรรมในอดีต)
- 3 โดยทั่วไปกองทุนมีลักษณะดังต่อไปนี้
- 3.1 กองทุนจะถูกแยกออกมาจัดการโดยผู้ดูแลกองทุนอิสระ
- 3.2 กิจการ (ผู้ลงทุน) จ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน เงินสมทบนี้จะถูกนำไปลงทุนในสินทรัพย์ต่างๆ ซึ่งอาจรวมถึงตราสารหนี้ และตราสารทุนและสามารถนำไปจ่ายค่ารื้อถอนของผู้ลงทุนได้ ผู้จัดการกองทุนเป็นผู้พิจารณาและตัดสินใจในการลงทุนดังกล่าว ภายใต้ข้อบังคับที่กำหนดในเอกสารการจัดการของกองทุน และกฎหมายหรือกฎระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้อง
- 3.3 ผู้ลงทุนยังคงมีภาระผูกพันในการจ่ายต้นทุนในการรื้อถอน อย่างไรก็ตามผู้ลงทุนมีสิทธิที่จะเบิกชดเชยจากกองทุนสำหรับต้นทุนในการรื้อถอน ไม่เกินไปกว่าต้นทุนในการรื้อถอนที่เกิดขึ้นหรือส่วนแบ่งของสินทรัพย์ในกองทุน แล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า
- 3.4 ผู้ลงทุนอาจไม่มีสิทธิหรือถูกจำกัดสิทธิในการเข้าถึงสินทรัพย์ของกองทุน ส่วนที่เกินจากที่มีไว้เพื่อจ่ายต้นทุนในการรื้อถอน

## ขอบเขต

- 4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ใช้สำหรับการบันทึกบัญชีในงบการเงินของผู้ลงทุนสำหรับส่วนได้เสียจากกองทุนเพื่อการรื้อถอน ซึ่งจะต้องมีลักษณะทั้ง 2 ประการ ดังต่อไปนี้
- 4.1 สินทรัพย์ของกองทุนมีการจัดการแยกต่างหาก (ไม่ว่าสินทรัพย์นั้นถือโดยอีกกิจการหนึ่งแยกต่างหากหรือเป็นสินทรัพย์ซึ่งแยกได้ในอีกกิจการหนึ่ง) และ
- 4.2 มีการจำกัดสิทธิของผู้ลงทุนในการเข้าถึงสินทรัพย์ของกองทุน
- 5 ส่วนได้เสียคงเหลือที่มีอยู่ในกองทุนที่เกินจากสิทธิในการเบิกชดเชยจากเงินกองทุน เช่น สิทธิตามสัญญาในการรับส่วนแบ่งจากเงินกองทุนเมื่อการรื้อถอนเสร็จสิ้นลงหรือเมื่อมีการยกเลิกกองทุน อาจจัดเป็นตราสารทุนภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และวัดมูลค่าเครื่องมือ

ทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งอยู่นอกเหนือจากขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

## ประเด็น

- 6 ประเด็นที่กล่าวถึงในการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ คือ
  - 6.1 ผู้ลงทุนควรบันทึกส่วนได้เสียในกองทุนอย่างไร
  - 6.2 ในกรณีที่ผู้ลงทุนมีภาระผูกพันในการจ่ายเงินเข้ากองทุนเพิ่ม เช่น เกิดเหตุการณ์ล้มละลายของผู้ร่วมลงทุนรายอื่น ควรบันทึกบัญชีสำหรับภาระผูกพันอย่างไร

## มติ

### การบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในกองทุน

- 7 ผู้ลงทุนต้องรับรู้ภาระผูกพันในการจ่ายต้นทุนในการซื้อถือนเป็นหนี้สินและรับรู้ส่วนได้เสียในกองทุนดังกล่าวแยกต่างหาก เว้นแต่ผู้ลงทุนไม่ต้องรับผิดชอบในการจ่ายต้นทุนในการซื้อถือนดังกล่าว แม้ว่ากองทุนจะไม่สามารถจ่ายได้ก็ตาม
- 8 ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่าตนมีการควบคุมหรือการควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกองทุนดังกล่าวหรือไม่ ตามที่อ้างอิงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า หากเป็นไปตามนั้น ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในกองทุนเหล่านั้นให้เป็นไปตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้องข้างต้น
- 9 หากผู้ลงทุนไม่มีการควบคุม หรือไม่มีการควบคุมร่วม หรือไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกองทุนดังกล่าว ผู้ลงทุนต้องรับรู้สิทธิในการได้รับชดเชยจากกองทุน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น(เมื่อมีการประกาศใช้) โดยการได้รับชดเชยดังกล่าวต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง
  - 9.1 มูลค่าตามการรับรู้ภาระผูกพันสำหรับการซื้อถือนที่รับรู้ไว้ และ
  - 9.2 ส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของกองทุนที่เป็นส่วนของผู้ลงทุนการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของสิทธิในการได้รับชดเชยที่นอกเหนือจากการจ่ายเพื่อเงินลงทุนและการรับคืนจากกองทุนต้องรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง

### การบัญชีสำหรับภาระผูกพันในการเพิ่มการลงทุน

- 10 เมื่อผู้ลงทุนมีภาระผูกพันที่เป็นไปได้ว่าจะต้องเพิ่มการลงทุน ตัวอย่างเช่น ในสถานการณ์ที่มีผู้ลงทุนรายอื่นล้มละลายหรือเมื่อมูลค่าของสินทรัพย์ที่กองทุนถืออยู่มีมูลค่าลดลงจนไม่เพียงพอที่จะจ่ายชำระเพื่อชดเชยภาระผูกพัน โดยภาระผูกพันนี้เป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นตามมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) ทั้งนี้ ผู้ลงทุนต้องรับรู้หนี้สินก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะมีการลงทุนเพิ่ม

### การเปิดเผยข้อมูล

- 11 ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยถึงลักษณะของส่วนได้เสียในกองทุนและข้อจำกัดต่างๆ ในการเข้าถึงสินทรัพย์ของกองทุน
- 12 เมื่อผู้ลงทุนมีภาระผูกพันที่เป็นไปได้ว่าจะต้องเพิ่มการลงทุน โดยภาระผูกพันดังกล่าวมิได้รับรู้เป็นหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 10) ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 13 เมื่อผู้ลงทุนรับรู้ส่วนได้เสียในกองทุนตามย่อหน้าที่ 9 ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 85.3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

### วันถือปฏิบัติ

- 14 กิจการต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 14ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 14ข มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 8 และ 9 ในการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน มาถือปฏิบัติ

## การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 15 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)