



# จรรยาบรรณของผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชี

โดย อาจารย์ จุมพฏ ไพรัตน์นากร



# ข้อกำหนดเรื่องจรรยาบรรณตามพรบ.วิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547

**มาตรา 47** กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีจัดทำจรรยาบรรณเป็นภาษาไทย  
อย่างน้อยต้องประกอบด้วยเรื่องดังนี้

- 1.ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
- 2.ความรู้ความสามารถและมาตรฐานการปฏิบัติงาน
- 3.ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
- 4.ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้



# โครงสร้างของจรรยาบรรณ

**พ.ร.บ. วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มาตรา 2547**



**ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561**



**คู่มือประมวลจรรยาบรรณ พ.ศ. 2564**

Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants  
(Including International Independence Standards) 2020 Edition



# หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ

HANDBOOK OF  
THE CODE OF ETHICS

พ.ร.บ. วิชาชีพบัญชี  
พ.ศ. 2547

ข้อบังคับสภาวิชาชีพ  
พ.ศ.2561

## หมวด 110

- 111 ความซื่อสัตย์สุจริต
- 112 ความเที่ยงธรรม
- 113 ความรู้ ความสามารถ และความเอาใจใส่ ทาววิชาชีพ (การรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน)
- 114 การรักษาความลับ
- 115 พุทธกรรมทาววิชาชีพ

## มาตรา 47

1. ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรม และความซื่อสัตย์สุจริต
2. ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
3. ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
4. ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคล หรือนิติบุคคล ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้

## ข้อ 9

- ก) ความซื่อสัตย์สุจริต
- ข) ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ
- ค) ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- ง) การรักษาความลับ
- จ) พุทธกรรมทาววิชาชีพ
- ฉ) ความโปร่งใส

ที่มา Booklet สำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชี 2564

โดย คณะอนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มุ่งมั่นพัฒนา รักษาจรรยาบรรณ สรรสร้างมาตรฐาน สืบสานวิชาชีพบัญชี



# คำศัพท์ที่น่าสนใจ

**ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี** หมายความว่า ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี  
ด้านการทำบัญชี  
ด้านการสอบบัญชี  
ด้านการบัญชีบริหาร  
ด้านการวางระบบบัญชี  
ด้านการบัญชีภาษีอากร  
ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และ  
บริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี และให้  
หมายความรวมถึงผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีด้วย



# คำศัพท์ที่น่าสนใจ

## **ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ (Professional Accountants in Public Practice- PAPP)**

หมายความว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ (ทั้ง 6 ด้าน)

## **ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ (Professional Accountants in Business PAIB)**

หมายความว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ได้รับการว่าจ้างในกิจการ หรือกลุ่มของกิจการในด้านต่าง ๆ (5 ด้าน ยกเว้นงานสอบบัญชี) เช่น พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม การบริการการศึกษา ภาครัฐ องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร หน่วยงานกำกับดูแล หรือองค์กรวิชาชีพ หรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีข้อตกลงผูกพันกับกิจการดังกล่าว

# คำศัพท์ที่หน้าสนใจ



"สำนักงาน"

หมายความว่า

๑) ผู้ที่ปฏิบัติงานคนเดียว  
คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วน  
หรือบริษัทของผู้ประกอบการ  
วิชาชีพบัญชี

๒) กิจการที่ควบคุม  
ฝ่ายต่าง ๆ ตาม (๑)  
ผ่านการเป็นเจ้าขอ  
การจัดการ หรือวิธีการ  
รูปแบบอื่น


๓) กิจการที่ทุกควบคุม  
โดยฝ่ายต่าง ๆ ตาม (๑)  
ผ่านการเป็นเจ้าขอ  
การจัดการ หรือ  
วิธีการรูปแบบอื่น

ที่มา Booklet สำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชี 2564

โดย คณะอนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มุ่งมั่นพัฒนา รักษาจรรยาบรรณ สรรสร้างมาตรฐาน สืบสานวิชาชีพบัญชี

# คำศัพท์ที่หน้าสนใจ

  
"ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล"  
(TCWG)  
หมายความว่าบุคคลหรือกลุ่มบุคคล หรือองค์กร  
หรือกลุ่มองค์กร ซึ่งมีความรับผิดชอบต่อ

ก) การกำกับดูแล  
ทิศทางเชิงกลยุทธ์  
ของกิจการ

ข) การผูกพัน  
ที่เกี่ยวข้อง  
การรับผิดชอบต่อ  
ของกิจการ

ค) การกำกับดูแล  
กระบวนการรายงาน  
ทางการเงิน



ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล อาจรวมถึงบุคคล  
ในระดับบริหาร ตัวอย่างเช่น สมาชิกระดับบริหาร  
ของคณะกรรมการกำกับดูแลกิจการภาคเอกชน  
หรือหน่วยงานภาครัฐ หรือเจ้าของกิจการที่เป็น  
ผู้จัดการ

ที่มา Booklet สำหรับผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชี 2564

โดย คณะอนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ บสจ. สำนักวิชาเซนต์ปีเตอร์สเบิร์ก



# หมวด 1 บททั่วไป

ข้อ 5 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติหน้าที่ เพื่อประโยชน์สาธารณะ โดย

1. ปฏิบัติหน้าที่ตามที่มีกฎหมายกำหนด แต่ยังคงต้อง
2. ปฏิบัติตามข้ออื่นๆ ที่เหลือของจรรยาบรรณ

ข้อ 6 ภายใต้ข้อบังคับจรรยาบรรณกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติ หรือ งดเว้นการปฏิบัติใด ๆ ให้หมายรวมถึงการกระทำของบุคคลอื่น ผู้ซึ่ง

1. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรับรู้ถึงการกระทำนั้น หรือ
2. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียินยอมให้อ้างอิงชื่อตน



# หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ

## หมวด 2 ข้อ 9

ความซื่อสัตย์สุจริต  
**Integrity**

ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ  
**Objectivity and Independence**

ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน  
**Professional Competence and Due Care**

การรักษาความลับ  
**Confidentiality**

พฤติกรรมทางวิชาชีพ  
**Professional Behavior**

ความโปร่งใส  
**Transparency**

# หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ

## ความซื่อสัตย์สุจริต Integrity

ประพฤติตนอย่างตรงไปตรงมา จริงใจในความสัมพันธ์ทั้งหมด ทั้งทางวิชาชีพและทางธุรกิจ

## ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ Objectivity and Independence

ไม่ยอมให้อคติ หรือความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพลอันเกินควรของบุคคลอื่นมาลบล้างการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพ หรือทางธุรกิจ

**สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ** ซึ่งเป็นผู้ให้บริการงานให้ความเชื่อมั่นต้องมีความเป็นอิสระจากลูกค้า งานให้ความเชื่อมั่นนั้น อันประกอบด้วย

ความเป็นอิสระทางด้านจิตใจและ

ความเป็นอิสระในเชิงประจักษ์

ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะสามารถแสดงข้อสรุป และแสดงให้ผู้อื่นเห็นว่า ตนได้ข้อสรุป โดยปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพลอันเกินควรของบุคคลอื่น

## สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ

ต้องคำนึงถึงความเป็นอิสระในการปฏิบัติงานตามหลักการพื้นฐานนี้ด้วย

# หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ

## ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน Professional Competence and Due Care

1. มีและรักษาไว้ซึ่งความรู้ ความสามารถ และความชำนาญทางวิชาชีพในระดับที่รับรองได้ว่าลูกค้า หรือผู้ว่าจ้างได้รับบริการทางวิชาชีพที่ถึงพร้อมด้วยวิธีการ หรือเทคนิคการปฏิบัติงาน หรือตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องล่าสุด
2. ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเอาใจใส่ ให้เป็นไปตามเทคนิคการปฏิบัติงานและมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง

## การรักษาความลับ Confidentiality

ให้ความสำคัญกับความลับของข้อมูลที่ได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพและทางธุรกิจ

ดังนั้น จึงไม่พึงเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้กับบุคคลที่สาม โดยไม่ได้รับการอนุมัติจากผู้มีอำนาจอย่างถูกต้องและเฉพาะเจาะจง เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิทางกฎหมาย หรือสิทธิทางวิชาชีพ หรือเป็นหน้าที่ที่ต้องเปิดเผย

หรือไม่นำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือเพื่อบุคคลที่สาม



# หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ

## พฤติกรรมทางวิชาชีพ Professional Behavior

ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และหลีกเลี่ยงการกระทำใด ๆ ที่อาจทำให้เกิดความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี กรณีที่จะถือเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณอันจะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี มีดังต่อไปนี้

- (๑) ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีตามข้อบังคับนี้ และเป็นการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง
- (๒) เคยถูกลงโทษโดยคำสั่งถึงที่สุดเนื่องจากประพฤติผิดจรรยาบรรณตามมาตรา ๔๙ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ แต่ยังประพฤติผิดซ้ำ หรือไม่หลาบจำ หรือไม่มีความเกรงกลัวต่อการประพฤติผิดจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชี
- (๓) กระทำความผิดในการประกอบวิชาชีพบัญชีตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา ๒๖๙ โดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก
- (๔) กรณีอื่นที่คณะกรรมการจรรยาบรรณเห็นว่าเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณอันจะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชีรับผิดชอบต่อผู้รับบริการ ได้แก่ ผู้ว่าจ้างผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี หรือบุคคลอื่นที่ใช้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วยความสุจริตและจำเป็นรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน บุคคล นิติบุคคล หรือสำนักงานในหน่วยงานของผู้ประกอบวิชาชีพเอง

## ความโปร่งใส Transparency

แสดงภาพลักษณ์ให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตามกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบต่าง ๆ และมาตรฐานวิชาชีพที่กำหนดไว้ และไม่ปกปิดข้อเท็จจริง หรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งสามารถติดตามตรวจสอบได้

# หมวดที่ 3 การนำหลักการพื้นฐานไปปฏิบัติ



## ข้อ 10 กรอบแนวคิด

เป็นการกำหนดแนวทาง ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักการพื้นฐาน



## ข้อ 12 การประเมิน

### นัยสำคัญของอุปสรรค

ก. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ  
ข. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ



## ข้อ 14 มาตรการป้องกัน



## ข้อ 16 ข้อยุติเกี่ยวกับ

ความขัดแย้ง

ทางจรรยาบรรณ



## ข้อ 11 อุปสรรค



## ข้อ 13 การดำเนินการ

กรณีพบการฝ่าฝืน  
เงื่อนไขใดๆของข้อบังคับนี้



## ข้อ 15 ความขัดแย้ง

ทางผลประโยชน์



## ข้อ 17 การติดต่อสื่อสาร

กับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล



(TCWG)

ที่มา : ส่วนงานสื่อสารองค์กรสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ข้อ 10 กรอบแนวคิด

- เหตุการณ์แวดล้อมต่างๆ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติงานอยู่ อาจทำให้เกิดอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน
- ข้อบังคับนี้จึงได้กำหนดกรอบแนวคิดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เมื่อต้องพบกับเหตุการณ์แวดล้อมที่ทำให้ไม่สามารถปฏิบัติงานได้ตามหลักการพื้นฐาน (อุปสรรค) จะได้ระบุ ประเมิน และจัดการอุปสรรคด้วยการใช้มาตรการป้องกัน เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามหลักการพื้นฐาน

หลักการพื้นฐาน

6  
หลักการ

อุปสรรค

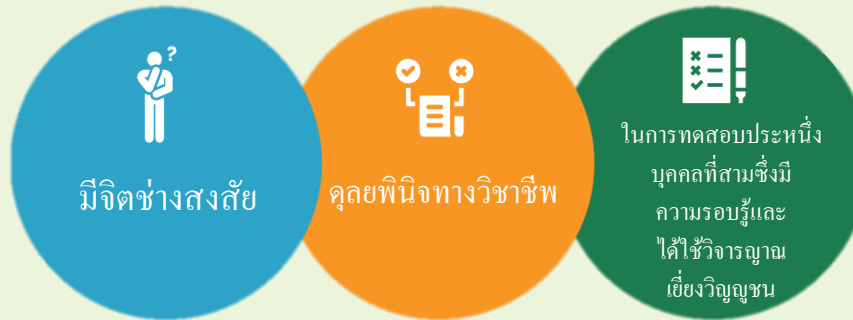
5  
ประเภท

มาตรการป้องกัน

2  
ประเภท

# วิธีคิด (mindset) ในการนำกรอบแนวคิดมาใช้

ในการปฏิบัติตามกรอบแนวคิด ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้อง



ข้อพิจารณาอื่นเมื่อนำกรอบแนวคิดมาใช้

- 1 อคติ
- 2 วัฒนธรรมองค์กร
- 3 วัฒนธรรมสำนักงาน
- 4 ความเป็นอิสระ
- 5 การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ



# ข้อ 11 อุปสรรค



## อุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานตนเอง (Self-Review Threat)

อุปสรรคที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่สามารถประเมินได้อย่าง IHU ะสบ เกี่ยวกับผลของการใช้ดุลยพินิจที่ผ่านมาตน หรือกิจกรรม หรือการให้บริการที่ตนได้กระทำ หรือตยบุคคลอื่น ในสำนักงาน หรือองค์กรผู้ว่าจ้างเดียวกัน ซึ่งเป็นผู้ที่ผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชี เชื่อถือในการดุลยพินิจ เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการปฏิบัติตน หรือการ ให้บริการในปัจจุบัน



## อุปสรรคที่เกิดจากความคุ้นเคย (Familiarity Threat)

อุปสรรคที่เกิดจากความสัมพันธ์อันยาวนาน หรือใกล้ชิดกับ ลูกค้า หรือผู้ว่าจ้างจนทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเกิด ความเห็นอกเห็น ใจจนเกินไปในผลประโยชน์ หรือถ่ายทอด การยอมรับในพลาณขอ บุคคลดังกล่าว



## อุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน (Self-Interest Threat)

อุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ทางการเงิน หรือผลประโยชน์อื่น ที่มีอิทธิพลอย่างไม่ เหมาะสมต่อการ ใช้ดุลยพินิจ หรือพฤติกรรม ขอผู้ประกอบวิชาชีพ



## อุปสรรคที่เกิดจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน (Advocacy Threat)

อุปสรรคที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นผู้ให้การสนับสนุน สถานภาพของลูกค้าหรือผู้ว่าจ้าง รายใดรายหนึ่ง จนไม่สามารถ อยู่ในฐานะที่สามารถปฏิบัติตนได้ด้วยความเที่ยงธรรม



## อุปสรรคที่เกิดจากการถูกข่มขู่ (Intimidation Threat)

อุปสรรคที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีถูกข่มขู่จากการปฏิบัติงาน อย่างเที่ยงธรรม เนื่องจาก แรงกดดัน ซึ่งไม่ว่าจะเกิดขึ้นจริง หรือ ซึ่งเข้าใจไปได้เช่นนั้น รวมถึงการใช้ความพยายาม ที่จะใช้อิทธิพล อันเกินควรต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

## ข้อ 12 การประเมินนัยสำคัญของอุปสรรค

### ✓ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ

ต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจใช้วิธีที่ดีที่สุดเพื่อจัดการกับ อุปสรรคที่อยู่ในระดับที่ไม่สามารถยอมรับได้โดยใช้มาตรการ ป้องกัน เพื่อขจัด หรือลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หรือยุติ หรือปฏิเสธการให้บริการที่เกี่ยวข้อง

ต้องพิจารณาว่า บุคคลที่สามซึ่งมีความรอบรู้และได้ใช้ วิจารณ์ญาณเชิงวิญญูชน อาจสรุปโดยได้ให้น้ำหนักกับ ข้อเท็จจริงเฉพาะและเหตุการณ์แวดล้อมทั้งหมดที่มีให้กับ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในขณะนั้นว่า อุปสรรคดังกล่าวจะถูก ขจัด หรือลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่ โดยไม่ทำให้ การปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานถูกรวมขอม

### ✓ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ

มีความรับผิดชอบที่จะต้องส่งเสริมเป้าหมายที่ขอบธรรมของ องค์กรผู้ว่าจ้าง ซึ่งจรรยาบรรณนี้มีได้ขัดขวางการปฏิบัติ หน้าที่ความรับผิดชอบดังกล่าวให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าวถึง กรณีที่มีการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานอาจมีการรวมขอม

ต้องประเมินนัยสำคัญของอุปสรรคและต้องใช้ดุลยพินิจใน การตัดสินใจจัดการอย่างดีที่สุดกับอุปสรรคที่อยู่ในระดับที่ ไม่สามารถยอมรับได้โดยใช้มาตรการป้องกัน (เพื่อขจัด หรือ ลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้) หรือต้องลาออกจาก หน่วยงานธุรกิจ หากได้มีการรวมขอม และได้ใช้มาตรการ ป้องกันอย่างดีที่สุดแล้ว และแต่ไม่สามารถลดอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

## ข้อ 13 การดำเนินการกรณีพบการฝ่าฝืนเงื่อนไขใดๆของข้อบังคับ

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินนัยสำคัญของการฝ่าฝืน และผลกระทบที่มีต่อความสามารถในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน โดยต้องกระทำการใด ๆ เท่าที่จะทำได้ทันที เพื่อให้ได้ผลเป็นที่พอใจและตัดสินใจว่าจะต้องรายงานการฝ่าฝืนนี้ไปยังผู้เกี่ยวข้อง เช่น ผู้ที่อาจจะได้รับผลกระทบจากการฝ่าฝืนองค์กรที่เป็นสมาชิก หน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง หรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล หรือไม่
- ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเผชิญเหตุการณ์แวดล้อมที่ไม่ปกติในการปฏิบัติตามข้อบังคับนี้อาจส่งผลให้มีผลลัพธ์ที่ไม่เหมาะสม หรือผลลัพธ์ที่อาจไม่เป็นประโยชน์ต่อสาธารณะ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรปรึกษากับองค์กรที่เป็นสมาชิก หรือหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง

## ข้อ 14 มาตรการป้องกัน

มาตรการป้องกันคือการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างประกอบกัน ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกระทำอย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อลดอุปสรรคต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ก) กำหนดโดยองค์กรวิชาชีพ  
กฎหมาย หรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

เช่น บข.บ. กำหนดคุณสมบัติผู้ทำบัญชี/ ผู้สอบ  
บัญชี: ชั่วโมง CPD และมาตรฐานวิชาชีพ

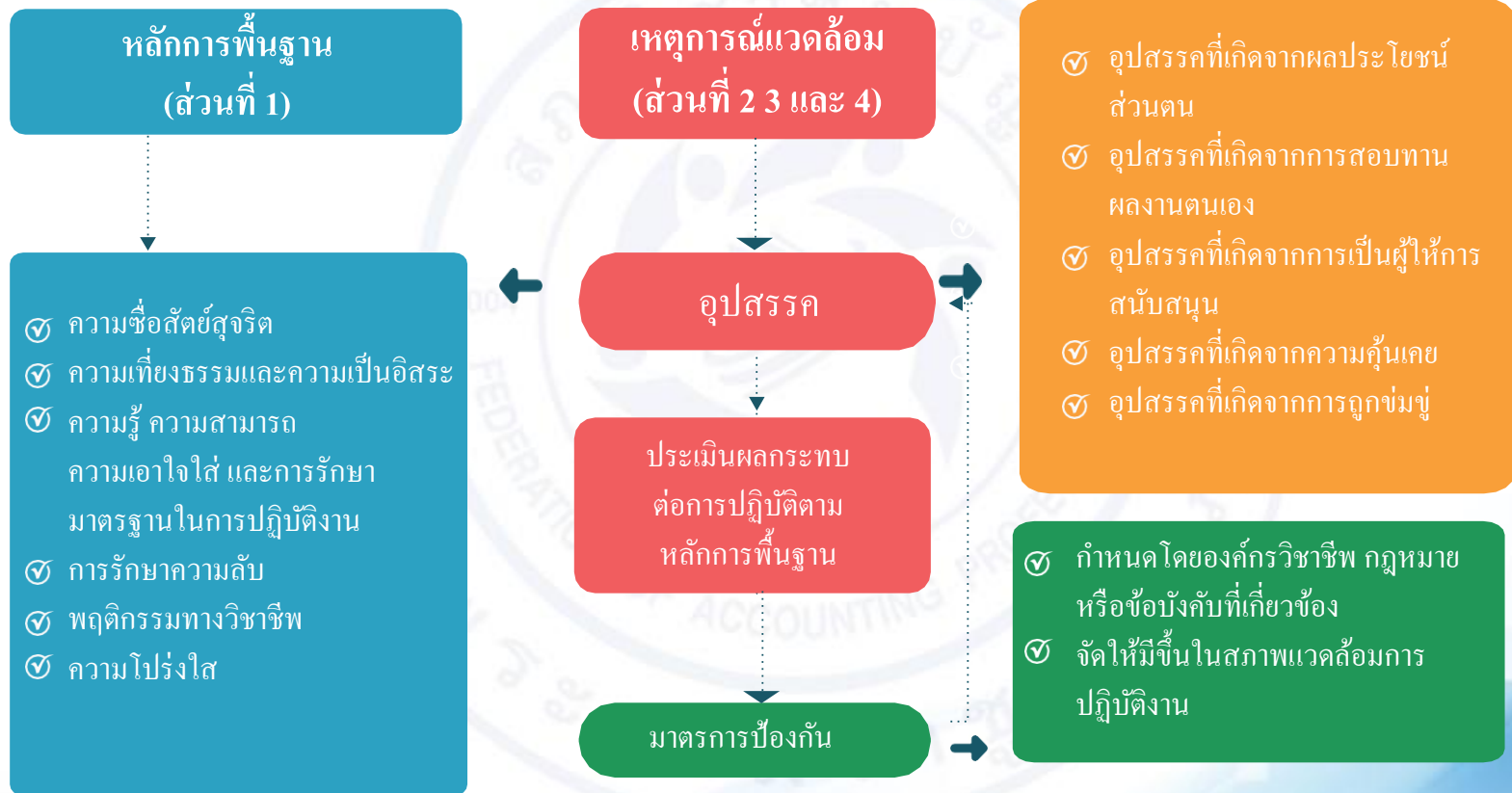
ข) จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อม  
การปฏิบัติงาน

เช่น กำหนดนโยบายและคู่มือการปฏิบัติงาน  
ของสำนักงาน ตลอดจนการยืนยันการปฏิบัติ  
ตามนั้นเป็นประจำทุกปี

มาตรการป้องกันที่ใช้กับทั้งสำนักงาน(Firm-wide) และ

มาตรการป้องกันที่ใช้กับแต่ละงาน โดยเฉพาะเจาะจง  
(Engagement-specific)

# ภาพรวมโครงสร้างภาคบังคับ



ที่มา : ส่วนงานสื่อสารองค์กรสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

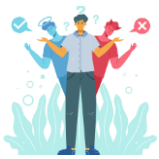
## ข้อ 15 ความขัดแย้งทางผลประโยชน์

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจเผชิญกับความขัดแย้งทางผลประโยชน์ในขณะที่ดำเนินกิจกรรมทางวิชาชีพ ซึ่งความขัดแย้งดังกล่าวทำให้เกิดอุปสรรคต่อ หลักการพื้นฐานว่าด้วยความเที่ยงธรรม และหลักการพื้นฐานอื่น อุปสรรคดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้เมื่อ
  - ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีดำเนินกิจกรรมทางวิชาชีพที่มีเรื่อง เกี่ยวข้องกับบุคคลสองฝ่ายหรือมากกว่า โดยผู้ที่เกี่ยวข้องนั้นมีผลประโยชน์ขัดแย้งกันในเรื่องดังกล่าว
  - ผลประโยชน์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเรื่องใดและผลประโยชน์ของผู้ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางวิชาชีพ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีดำเนินกิจกรรมให้ในเรื่องนั้น มีความขัดแย้งกัน



## ข้อ 16 ข้อยุติเกี่ยวกับความขัดแย้งทางจรรยาบรรณ

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจจำเป็นต้องได้ข้อยุติ เมื่อมีข้อขัดแย้งในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ โดยต้อง
  - พิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง
  - กำหนดทางเลือกปฏิบัติที่เหมาะสม และ
  - ให้น้ำหนักผลกระทบของทางเลือกแต่ละทาง



หากข้อขัดแย้งยังไม่ได้ข้อยุติ อาจต้องดำเนินการตามลำดับดังนี้

1. ขอคำปรึกษาจากบุคคลอื่นที่เหมาะสมภายในสำนักงาน หรือองค์กรผู้ว่าจ้าง เพื่อให้ได้รับความช่วยเหลือในการหาข้อยุติดังกล่าว
2. ขอคำปรึกษาจากผู้มีหน้าที่กำกับดูแลขององค์กร เช่น คณะกรรมการบริษัท หรือ คณะกรรมการตรวจสอบ เมื่อเรื่องนั้นเป็นข้อขัดแย้งกับองค์กร หรือภายในองค์กร
3. หากไม่สามารถได้ข้อยุติเกี่ยวกับความขัดแย้งที่เป็นสาระสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจพิจารณาขอคำปรึกษาทางวิชาชีพจากองค์กรทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องหรือที่ปรึกษาทนายความโดยไม่ละเมิดหลักการพื้นฐานว่าด้วยการรักษาความลับ
4. หากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ดำเนินการทุกทางที่เป็นไปได้จนหมดแล้วยังไม่ได้ข้อยุติเกี่ยวกับความขัดแย้งทางจรรยาบรรณ ถ้าเป็นไปได้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรปฏิเสธหรือ ยุติที่จะเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ทำให้เกิดความขัดแย้งนั้น

ที่มา : ส่วนงานสื่อสารองค์กรสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

# ข้อ 17 การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล



- เมื่อติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (TCWG) ตามข้อบังคับนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือสำนักงานต้องตัดสินใจว่าจะติดต่อสื่อสารกับใคร (เฉพาะคณะกรรมการตรวจสอบ หรือ คณะกรรมการทั้งคณะ) ในโครงสร้างการกำกับดูแลขององค์กร จึงเหมาะสม โดยคำนึงถึงลักษณะและความสำคัญของเหตุการณ์แวดล้อมเฉพาะของเรื่องนั้น และเรื่องที่ต้องทำการสื่อสาร

## โครงสร้างการบังคับใช้กฎหมาย



มีผลบังคับใช้ วันที่ 31 ธันวาคม 2565

## โครงสร้างคู่มือประมวลมือจรรยาบรรณ

ส่วนที่ 1

โครงสร้างคู่มือประมวลมือจรรยาบรรณ การปฏิบัติตามประมวลจรรยาบรรณ หลักการพื้นฐานและกรอบแนวคิด

ส่วนที่ 2

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ (PAIB-Professional Accountant in Business)

ส่วนที่ 3

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ (PAPP-Professional Accountants in Public Practice)

ส่วนที่ 4

มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ

ก) งานสอบบัญชี และงานสอบทาน

ข) งานให้ความเชื่อมั่นนอกเหนือจากงานสอบบัญชี และงานสอบทาน

# โครงสร้างคู่มือประมวลจรรยาบรรณ

## ส่วน 1

การปฏิบัติตามประมวลจรรยาบรรณ หลักการพื้นฐานและกรอบแนวคิด

หมวด 100 ถึง 199

(ผู้ประกอบวิชาชีพทั้งหมด)

## ส่วน 2

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ (PAIBs)

หมวด 200 ถึง 299

(ส่วนที่ 2 ยังนำไปปรับใช้กับบุคคลที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการ สาธารณะ เมื่อปฏิบัติกิจกรรมทางวิชาชีพตามความสัมพันธ์ของผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชี กับสำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี)

## ส่วน 3

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ (PEPPs)

หมวด 300 ถึง 399

## ส่วน 4ก

มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ

หมวด 400 ถึง 899

## และ 4ข

ส่วนที่ 4ก ความเป็นอิสระสำหรับงานสอบบัญชีและงานสอบทาน

หมวด 900 ถึง 999

ส่วนที่ 4ข ความเป็นอิสระสำหรับงานให้ความเชื่อมั่นอื่นที่ไม่ใช่งานสอบบัญชี และงานสอบทาน

อภิธานศัพท์ | (ผู้ประกอบวิชาชีพทั้งหมด)

ที่มา : ส่วนงานสื่อสารองค์กรสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



# โครงสร้างคู่มือประมวลจริยบรรณ

## ส่วนที่ 1 การปฏิบัติตามประมวลจริยบรรณ หลักการพื้นฐานและกรอบแนวคิด

100 การปฏิบัติตามประมวลจริยบรรณ

110 หลักการพื้นฐาน

- หมวดย่อย 111 ความซื่อสัตย์สุจริต
- หมวดย่อย 112 ความเที่ยงธรรม
- หมวดย่อย 113 ความรู้ ความสามารถ และ  
ความเอาใจใส่ทางวิชาชีพ (การรักษา  
มาตรฐานในการปฏิบัติงาน)
- หมวดย่อย 114 การรักษาความลับ
- หมวดย่อย 115 พฤติกรรมทางวิชาชีพ

120 กรอบแนวคิด

หมวด 120 กรอบแนวคิด

คำนำ (120.1 – 120.2)

ข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติ

ทั่วไป (R120.3 – 120.5 A4)

การระบุดูอุปสรรค(R120.6 – 120.6 A4)

การประเมินอุปสรรค (R120.7 – 120.9 A2)

การจัดการอุปสรรค (R120.10-R120.11)

ข้อพิจารณาอื่นเมื่อนำกรอบแนวคิดมาใช้  
(120.12 A1 – 120.13 A2)

## ส่วนที่ 2 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ (PAIB)

200 การนำกรอบแนวคิดไปใช้ – ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ

210 ความขัดแย้งทางผลประโยชน์

220 การจัดทำ และการนำเสนอข้อมูล

230 การปฏิบัติงานด้วยความซื่อสัตย์ที่เพียงพอ

240 ส่วนได้เสียทางการเงิน ค่าตอบแทน และสิ่งจูงใจที่เชื่อมโยงกับรายงานทางการเงินและการตัดสินใจ

250 สิ่งจูงใจ รวมถึงของขวัญและการต้อนรับ

260 การตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

270 ความกดดันต่อการฝ่าฝืนหลักการพื้นฐาน

ที่มา : ส่วนงานสื่อสารองค์กรสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



# ส่วนที่ 3 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ (PAPP)



- 300 การนำกรอบแนวคิดไปใช้ – ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ
- 310 ความขัดแย้งทางผลประโยชน์
- 320 การแต่งตั้งผู้ให้บริการวิชาชีพ
- 321 การให้ความเห็นที่สองในทางวิชาชีพ
- 330 ค่าธรรมเนียมและค่าตอบแทนอื่น
- 340 สิ่งจูงใจ รวมถึงของขวัญและการต้อนรับ
- 350 การดูแลรักษาทรัพย์สินของลูกค้า
- 360 การตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ



## ส่วนที่ 4 ก ความเป็นอิสระสำหรับงานสอบบัญชีและงานสอบทาน

- 400 การนำกรอบแนวคิดไปใช้ในเรื่องความเป็นอิสระสำหรับงานสอบบัญชีและงานสอบทาน
- 410 ค่าธรรมเนียม
- 411 นโยบายการจ่ายค่าตอบแทนและนโยบายการประเมินผลงาน
- 420 ของขวัญและการต้อนรับ
- 430 คดีความที่ศาลรับฟ้องแล้วหรือที่ถูกข่มขู่ว่าฟ้อง
- 510 ผลประโยชน์ทางการเงิน
- 511 การกู้ยืมและค้ำประกัน
- 520 ความสัมพันธ์ทางธุรกิจ
- 521 ความสัมพันธ์นั้นที่ครอบครัวและความสัมพันธ์ส่วนตัว
- 522 การให้บริการเมื่อไม่นานมานี้ กับลูกจ้างงานสอบบัญชี
- 523 การเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่บริหารของลูกค้างานสอบบัญชี
- 524 การจ้างงานโดยลูกจ้างงานสอบบัญชี
- 525 การมอบหมายให้เป็นพนักงานชั่วคราว
- 540 ความสัมพันธ์อันยาวนานของบุคลากร (รวมถึงการหมุนเวียนหุ้นส่วน) กับลูกจ้างงานสอบบัญชี
- 600 การให้บริการงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่นกับลูกจ้างงานสอบบัญชี
- 800 รายงานต่องบการเงินที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ ซึ่งรวมถึงข้อจำกัดการใช้และการเผยแพร่ (งานสอบบัญชีและงานสอบทาน)

ที่มา : ส่วนงานสื่อสารองค์กรสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



# ส่วนที่ 4 ข ความเป็นอิสระสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น นอกเหนือจากงานสอบบัญชีและงานสอบทาน

- 900 การนำกรอบแนวคิดไปใช้ในเรื่องความเป็นอิสระสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น นอกเหนือจากงานสอบบัญชีและงานสอบทาน
- 905 ค่าธรรมเนียม
- 906 ของขวัญและการต้อนรับ
- 907 คดีความที่ศาลรับฟ้องแล้วหรือที่ถูกข่มขู่ว่าจะฟ้อง
- 910 ผลประโยชน์ทางการเงิน
- 911 การกู้ยืมและการค้ำประกัน
- 920 ความสัมพันธ์ทางธุรกิจ
- 921 ความสัมพันธ์ฉันทน์ที่ครอบครัวและความสัมพันธ์ส่วนตัว
- 922 การให้บริการเมื่อไม่นานมานี้ กับลูกค้างานสอบบัญชี
- 923 การเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่บริหารลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่น
- 924 การจ้างงานโดยลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่น
- 940 ความสัมพันธ์อันยาวนานของบุคลากรกับลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่น
- 950 การให้บริการงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่นกับลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่น
- 990 รายงานซึ่งรวมถึงข้อจำกัดการใช้และการเผยแพร่ (งานที่ให้ความเชื่อมั่น นอกเหนือจากงานสอบบัญชีและงานสอบทาน)

ที่มา : ส่วนงานสื่อสารองค์กรสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



# โทษผิดจรรยาบรรณตาม พ.ร.บ. วิชาชีพบัญชี (พ.ศ. 2547)

มาตรา ๔๕ โทษการประพฤติผิดจรรยาบรรณ มีดังต่อไปนี้

(๑) ตักเตือนเป็นหนังสือ

(๒) ภาคทัณฑ์

(๓) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชี  
ด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี

(๔) เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็น  
สมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี



# โทษผิดจรรยาบรรณตาม พ.ร.บ. วิชาชีพบัญชี (พ.ศ. 2547)

ฝ่าฝืนบทลงโทษตามมาตรา 49 (3) หรือ (4)

มาตรา ๓๐ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีผู้ใดถูกลงโทษประพฤติผิดจรรยาบรรณตามมาตรา ๔๕ (๓) หรือ (๔) ทำการประกอบวิชาชีพบัญชีในระหว่างนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ



# Code of Ethics for Professional Accountants

## จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ



ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2561	ดาวน์โหลด
ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยหลักเกณฑ์ และวิธีการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาของผู้นอบบัญชีรับอนุญาต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2565	ดาวน์โหลด
คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2564 (New!!) (PDF File)	ดาวน์โหลด
คู่มือประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2564 (New!!) (E-Book)	ดาวน์โหลด
สรุปสาระสำคัญของจรรยาบรรณสภาวิชาชีพบัญชี	ดาวน์โหลด
<p>คลิป VDO จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฉบับย่อภายใน 3 นาที</li> <li>• หลักการพื้นฐานจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี : หลักการที่ 1 ความซื่อสัตย์สุจริต</li> <li>• หลักการพื้นฐานจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี : หลักการที่ 2 ความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระ</li> <li>• หลักการพื้นฐานจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี : หลักการที่ 3 ความรู้ ความสามารถ ความเอาใจใส่ และการรักษามาตรฐานในการปฏิบัติงาน</li> <li>• หลักการพื้นฐานจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี : หลักการที่ 4 การรักษาความลับ</li> <li>• หลักการพื้นฐานจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี : หลักการที่ 5 พฤติกรรมทางวิชาชีพ</li> <li>• หลักการพื้นฐานจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี : หลักการที่ 6 ความโปร่งใส</li> </ul>	<p>โปรดชม</p> <p>โปรดชม</p> <p>โปรดชม</p> <p>โปรดชม</p> <p>โปรดชม</p> <p>โปรดชม</p> <p>โปรดชม</p>

ที่มา website สภาวิชาชีพบัญชี <https://acpro-std.tf.ac.or.th/standard/6/>

มุ่งมั่นพัฒนา รักษาจรรยาบรรณ สรรสร้างมาตรฐาน สืบสานวิชาชีพบัญชี





# THANK YOU

<https://www.tfac.or.th>



@TFAC.FAMILY



tfac@tfac.or.th

<https://www.facebook.com/TFAC.FAMILY>



[https:// www.youtube.com/TFACFamily](https://www.youtube.com/TFACFamily)



02 685 2500

Information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual. While we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date of publication or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice or the examination of the particular situation. Materials published may only be reproduced with the consent of the Federation of Accounting Professions.

สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

สภาวิชาชีพบัญชี





# สรุปหลักการบัญชี ด้านสินทรัพย์ สำหรับ NPAEs

จุมพฏ ไพรรัตน์การ





# เนื้อหา

- ภาพรวมและความคืบหน้าของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
- หลักการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ
- หลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน
  - เงินลงทุนในบริษัทร่วม
  - เงินลงทุนในการร่วมค้า
- หลักการบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและค่าความนิยม
- หลักการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนนอกเหนือจากค่าความนิยม
- หลักการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
  - องค์ประกอบของราคาทุน
  - การเปลี่ยนแปลงอายุการให้ประโยชน์ มูลค่าคงเหลือ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
  - วิธีการบัญชีสำหรับการตีราคาใหม่
  - การเปลี่ยนแปลงประมาณหนี้สินภาระผูกพันจากการบูรณะสถานที่
- หลักการบัญชีเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนการลดมูลค่าของสินทรัพย์
- หลักการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ตามสัญญาเช่า
  - ประเภทของสัญญาเช่า
  - การรับรู้สินทรัพย์ตามสัญญาเช่า

# ความคืบหน้าของมาตรฐานรายงานทางการเงินไทย

# มาตรฐานรายงานทางการเงินของไทย

มาตรฐานรายงานทางการเงิน (Thai Financial Reporting Standard : **TFRS**)

อ้างอิง **International Financial Reporting Standard : IFRS**) มีผลบังคับใช้ภายใน 1 ปีนับจากวันที่ถือปฏิบัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS)

มาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ  
(Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities : **TFRS for NPAEs**)

จัดทำสำหรับ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ประกาศใช้ ตั้งแต่ปี 2554  
ปี 2563 => ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน  
ปี 2566 => ฉบับปรับปรุงใหม่ มีผลบังคับใช้ วันที่ 1 มกราคม 2566

# Roadmap of Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities



2560

2561

2562

2563

2564

2565

2566

TFRS for  
PAEs

Full IFRSs

TFRS for  
NPAEs  
(Current)

TFRS for  
SMEs

TFRS for  
NPAEs  
(Revised)



## ทิศทางมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย



28 บท

# TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)

สีเขียว: บทที่มีการแก้ไข (17 บท)  
 สีม่วง: บทใหม่ (6 บท)  
 สีขาว: บทที่ไม่มีมีการแก้ไข (5 บท)

ความเป็นมาและวัตถุประสงค์	ขอบเขต	กรอบแนวคิด	การนำเสนองบการเงิน	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการและข้อผิดพลาด	เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
ลูกหนี้	สินค้าคงเหลือ	เงินลงทุน	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
ต้นทุนการกู้ยืม	สัญญาเช่า	ภาษีเงินได้	ประมาณการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน	รายได้
การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์	สัญญาก่อสร้าง	ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	เกษตรกรรม	เงินอุดหนุนจากรัฐบาล	อนุพันธ์
	การรวมธุรกิจ	การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่	ข้อตกลงสัมปทานบริการ	วันที่ถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน	

# หลักสำคัญของการปรับปรุง

1

ทำให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น

โดยเพิ่มวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับ  
ธุรกรรมต่างๆ เช่น เกษตรกรรม  
อนุพันธ์ การรวมธุรกิจ เงินอุดหนุนจาก  
รัฐบาล การสำรวจและประเมินค่าแหล่ง  
ทรัพยากรแร่ ข้อตกลงสัมปทานบริการ

2

คงความง่าย

คงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่ใช้อยู่เดิมไว้ เพื่อ  
กิจการ NPAEs เดิมไม่ถูกรบกวน รวมถึง  
รวบรวมประกาศสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งมีผล  
บังคับใช้ในปัจจุบัน เช่น การจัดทำงบการเงิน  
ระหว่างกาล การตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคาร  
และอุปกรณ์ การวัดมูลค่ายุติธรรมของ  
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เป็นต้น

3

เพิ่มทางเลือก

เพิ่มทางเลือกในวิธีปฏิบัติทางบัญชี  
สำหรับกิจการ NPAEs เช่น การจัดทำงบ  
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ การจัดทำงบการเงิน  
รวม ทางเลือกในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ใน  
การดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท เป็นต้น

# TFRS for NPAEs (ปรับปรุง 2565)

**หมายเหตุ:**

- มีการลำดับเลขย่อหน้าใหม่ทั้งหมด
- แก่คำศัพท์ เดิม “สัญญาเช่าการเงิน” เป็น “สัญญาเช่าเงินทุน” และ “อายุการให้ประโยชน์” เป็น “อายุการใช้ประโยชน์”

TFRS for NPAEs ปัจจุบัน  
(จำนวน 22 บท)

**หลักการบัญชีใหม่**

(เพิ่มเติมบทใหม่ จำนวน 6 บท/ แก้ไข  
เพิ่มเติมบทเดิม จำนวน 17 บท)

**ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 13/2555**

ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐาน  
การรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้  
เสียสาธารณะ

ประกอบด้วย

**ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 42/2563**

ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทาง  
การเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเรื่องที่ดิน  
อาคารและอุปกรณ์ และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

**ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 14/2555**

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการ  
รายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสีย  
สาธารณะ

**ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 29/2554**

คำอธิบายเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ  
มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มี  
ส่วนได้เสียสาธารณะ



# สรุปหลักการบัญชีด้านสินทรัพย์สำหรับ NPAs

# กรอบแนวคิดให้นิยามของ สินทรัพย์

สินทรัพย์ หมายถึง

1. ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ
2. ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต
3. กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

การรับรู้รายการ ต้องเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ ทุกข้อดังนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต
2. รายการนั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่วัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

# เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า

- ราคาทุนเดิม
- ราคาทุนปัจจุบัน
- มูลค่าที่จะได้รับหรือชำระ
- มูลค่าปัจจุบัน
- มูลค่ายุติธรรม

# งบแสดงฐานะการเงิน

การจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ดังนี้

สินทรัพย์ต้องจัดเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์นั้นเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่**ไม่มีข้อจำกัด**ในการใช้
2. กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นหรือตั้งใจจะขายหรือใช้ภายใน รอบระยะเวลาการดำเนินงานตามปกติของกิจการ
3. กิจการมีสินทรัพย์นั้นไว้โดยมีวัตถุประสงค์เบื้องต้น คือ มีไว้เพื่อค้า
4. กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น ภายในระยะเวลา 12 เดือน นับจากรอบระยะเวลารายงาน

สินทรัพย์ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขข้างต้นถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

# งบแสดงฐานะการเงิน

กิจการต้องแสดงรายการต่อไปนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน **เป็นอย่างน้อย** (ถ้ามี) โดยแยกแสดง

1 เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

2 เงินลงทุนชั่วคราว

3 ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น

4 เงินให้กู้ยืมระยะสั้น

5 สินค้าคงเหลือ

6 สินทรัพย์ชีวภาพ ภายในขอบเขตของบทที่ 22 เรื่อง

เกษตรกรรม

7 สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น

8 เงินลงทุนในบริษัทย่อย ร่วมหรือการร่วมค้า

9 เงินลงทุนระยะยาวอื่น

10 เงินให้กู้ยืมระยะยาว

11 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

12 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

13 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

14 ค่าความนิยม ภายในขอบเขตของบทที่ 25 เรื่อง การรวมธุรกิจ

15 สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนอื่น

# เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

- เงินสด หมายถึง เงินสดในมือและเงินฝากธนาคาร ที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม
- ให้นำเสนอเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดรวมเป็นรายการเดียวกัน
- รายการเทียบเท่าเงินสด เช่น เงินลงทุนที่มีวันครบกำหนดในระยะสั้น กล่าวคือ 3 เดือน หรือน้อยกว่านับจากวันที่ได้มา
- กิจการต้องนำเสนอเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดรวมเป็นรายการเดียวกัน
- ไม่ให้นำเสนอเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอนเป็นรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
- หากกิจการมีรายการเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอน กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขหรือข้อจำกัดในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย
- เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน ดังนั้น จึงไม่สามารถนำมาหักลบกับรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

# ลูกหนี้

ลูกหนี้ หมายถึง สิทธิที่กิจการจะได้รับเงินสดหรือทรัพยากรหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นๆ เมื่อถึงกำหนดชำระลูกหนี้นี้อาจรวมถึงลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น

- **ลูกหนี้การค้า** หมายถึง ลูกหนี้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่กิจการได้ส่งมอบแก่หนี้หรือได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ซื้อ รายการดังกล่าวนี้อาจอยู่ในรูปของตัวเงินรับ
- **ลูกหนี้อื่น** หมายถึง ลูกหนี้ที่ไม่ใช่ลูกหนี้การค้า เช่น ลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่กรรมการ และลูกจ้าง เงินให้กู้ยืมอื่น เป็นต้น

# ลูกหนี้

- ลูกหนี้การค้า และลูกหนี้อื่นต้องวัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ
- ให้รับรู้รายได้จากดอกเบี้ยรับให้เป็นไปตามข้อกำหนดในบทที่ 18 เรื่อง รายได้
- วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญสามารถทำได้ 3 วิธีได้แก่
  - วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ
  - วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้ และ
  - วิธีพิจารณาลูกหนี้เป็นแต่ละราย



# ลูกหนี้

- รับรู้จำนวนหนี้สงสัยจะสูญเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนควบคู่กับการรับรู้ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญซึ่งเป็นบัญชีปรับมูลค่าบัญชีลูกหนี้
- หากลูกหนี้ยังไม่ชำระหนี้เมื่อครบกำหนดแล้ว และได้ดำเนินการทวงถามหนี้จากลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้ว และคาดหมายได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ให้จำหน่ายลูกหนี้ออกจากบัญชี และปรับลดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้อง (ไม่กระทบกำไรขาดทุน)
- หากลูกหนี้ที่ตัดจำหน่ายไปแล้วกลับมาชำระหนี้
  - ให้โอนกลับบัญชีลูกหนี้และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องด้วยจำนวนเงินที่ได้รับกลับคืนพร้อมบันทึกรายการรับชำระหนี้จากลูกหนี้ \*\* หรือกิจการสามารถเลือกบันทึกหนี้สูญที่ได้รับคืนเป็นรายได้อื่นๆ ในงบกำไรขาดทุน ทั้งนี้ให้กิจการเปิดเผยในนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกหนี้สูญที่ได้รับคืน

# ลูกหนี้

## หนี้สงสัยจะสูญ (Doubtful Debts)

- บัญชีค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ ตั้งขึ้นเพื่อปรับให้บัญชีลูกหนี้ที่มีอยู่ใกล้เคียงมากที่สุดกับจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับชำระ
- **ณ วันสิ้นงวด**
- Dr. หนี้สงสัยจะสูญ 70,000
  - Cr. ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ 70,000
- **เมื่อลูกหนี้สูญจริง**
- Dr. ค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ 70,000
  - Cr. ลูกหนี้ 70,000

# ลูกหนี้

## หนี้สูญได้รับคืน

- **กรณีที่ 1**
- Dr. ลูกหนี้
  - Cr. ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ 70,000 ๒๕๕๗
- Dr. เงินสด
  - Cr. ลูกหนี้ 70,000
- **กรณีที่ 2**
- Dr. เงินสด
  - Cr. หนี้สูญได้รับคืน (P&L) 70,000

# ลูกหนี้

หนี้สูญได้รับคืน – **สิ้นปี** ถ้าไม่มีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเพิ่มเติม

- **กรณีที่ 1**
- Dr. ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ (BS) 70,000 ๒๕๕๗
  - Cr. หนี้สงสัยจะสูญ (P&L) 70,000
- **กรณีที่ 2 – สิ้นปี**
- **ไม่ต้องบันทึกรายการ**



# หลักการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

# สินค้าคงเหลือ

- สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะ
  - เพื่อขาย
  - ใช้ในการผลิต (วัตถุดิบ+งานระหว่างผลิต )
- ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วย
  - ต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ+ต้นทุนแปลงสภาพ+ต้นทุนอื่นๆ

อาคารเข้าที่สามารถขอคืนได้ในภายหลังสามารถรวมเป็นต้นทุนสินค้าคงเหลือหรือไม่ ???

# สินค้าคงเหลือ

- อาจเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขายโดยใช้
  - วิธีราคาเจาะจง หรือ
  - วิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือ
  - วิธีถัวเฉลี่ยต้นทุนสินค้าที่ซื้อเข้ามาแต่ละงวด
- ให้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า
- ไม่ให้ปรับมูลค่าวัสดุคิบบหรือวัสดุอื่นที่ถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าให้ลดต่ำกว่าราคาทุนหากสินค้าสำเร็จรูปคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูปดังกล่าว

# สินค้าคงเหลือ

ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่

- วัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

- วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น



# สินค้าคงเหลือ - ตัวอย่างเพื่อความเข้าใจ

กรณี นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย)

1 ธันวาคม 25x1 – ซื้อข้าวเปลือกใน 100 ตัน ราคาตลาดตันละ 12,000 บาท

Dr. สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวเปลือก)	1,200,000	
Cr. เงินสด/เจ้าหนี้		1,200,000

31 ธันวาคม 25x1 – มูลค่ายุติธรรม 13,000 บาท ต่อตัน ค่าขนส่งตันละ 200 บาท (ราคาปรับเพิ่มตันละ 800 บาท)

Dr. สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวเปลือก)	80,000	
Cr. ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลง		80,000

    ในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (P&L 25x1)

# สินค้าคงเหลือ - ตัวอย่างเพื่อความเข้าใจ

กรณี นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ (วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย)

30 มกราคม 25x2 – ขายข้าวเปลือกใน 100 ตัน ราคาตลาดตันละ 15,000 บาท

Dr. เงินสด/ลูกหนี้	1,500,000	
Cr. รายได้จากการขาย		1,500,000
Dr. ต้นทุนขาย	1,280,000	
Cr. สินค้าโภคภัณฑ์ (ข้าวเปลือก)		1,280,000
Dr. ค่าใช้จ่ายในการขาย	20,000	
Cr. เงินสด/ลูกหนี้		20,000

# สินค้าคงเหลือ

- ไม่ให้ปรับมูลค่างานระหว่างทำให้ลดต่ำกว่าราคาทุน หากสินค้าสำเร็จรูปคาดว่าจะขายได้ในราคาเท่ากับหรือสูงกว่าราคาทุนของสินค้าสำเร็จรูปนั้น
- มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือ เนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนขาย ในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลง
- ผลขาดทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ (เช่น ขาดทุนจากสินค้าสูญหาย) ให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการบริหารในงวดที่ผลขาดทุนเกิดขึ้น

# สินค้าคงเหลือ

- ให้รับรู้จำนวนที่เกิดจากการกลับรายการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในงวดปัจจุบัน โดยนำไปหักจากต้นทุนขายสำหรับงวดปัจจุบัน

**\*\* ไม่นำมาถือปฏิบัติเฉพาะในเรื่องของการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่ และผลิตภัณฑ์จากแร่**

**นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ (ผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้าคงเหลือ โดยส่วนใหญ่เป็นสินค้าคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้ เพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า – ผู้ค้า)**



# หลักการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุน

# เงินลงทุน

- ให้วัดมูลค่า

- เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่กิจการไม่ได้ตั้งใจจะถือจนครบกำหนด

- เงินลงทุนในตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด

ด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน

- **หลักทรัพย์เพื่อค้า** รับรู้ผลต่างเป็นกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นไปยัง งบกำไรขาดทุน
- **หลักทรัพย์เพื่อขาย** รับรู้ผลต่างเป็นกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นไปยัง ส่วนของผู้ถือหุ้น

# เงินลงทุน

## เงินลงทุนในความต้องการของตลาด

- หลักทรัพย์เพื่อค้า ผลต่างเข้า**งบกำไรขาดทุน**
- Dr. หลักทรัพย์เพื่อค้า 100,000
  - Cr. เงินสด 100,000
- **ณ วันสิ้นงวด ราคาขึ้น**
- Dr. หลักทรัพย์เพื่อค้า 15,000
  - Cr. กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่า 15,000
- **ณ วันสิ้นงวด ราคาลง**
- Dr. ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นฯ 15,000
  - Cr. หลักทรัพย์เพื่อค้า 15,000



# เงินลงทุน

## เงินลงทุนในความต้องการของตลาด

- หลักทรัพย์เพื่อขาย ผลต่างเข้าส่วนของเจ้าของ
- Dr. หลักทรัพย์เพื่อขาย 2004 100,000 ๒๕๕๗
  - Cr. เงินสด 100,000
- ณ วันสิ้นงวด ราคาขึ้น
- Dr. หลักทรัพย์ เพื่อขาย 15,000
  - Cr. กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่า 15,000
- ณ วันสิ้นงวด ราคาลง
- Dr. ขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นฯ 15,000
  - Cr. หลักทรัพย์ เพื่อขาย 15,000

# เงินลงทุน

- ให้วัดมูลค่า

- เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด (เดิมเรียกเงินลงทุนทั่วไป)
- เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า

ด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน

ค่าเพื่อการลดมูลค่าของเงินลงทุน ในกรณีที่มีข้อบ่งชี้ว่าเงินลงทุนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร

# เงินลงทุน

**เงินลงทุนในบริษัทย่อย** = เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ + มีอำนาจในการควบคุม

**เงินลงทุนในบริษัทร่วม** = เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ + มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

**เงินลงทุนในการร่วมค้า** = เงินลงทุนในตราสารทุนของกิจการ + อยู่ภายใต้การควบคุมร่วม

**ราคาทุนเริ่มแรก** ซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของ สิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น บวกด้วยต้นทุนการทำรายการ

**ต้นทุนการทำรายการ** คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น โดยต้นทุนนี้จะไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ซื้อเงินลงทุนดังกล่าว

# เงินลงทุน

- เมื่อกิจการเลือก\*\*\* จัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่แสดงเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียกิจการ ต้องนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการด้วย และกิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งฉบับดังนี้
  - TAS 27 งบการเงินเฉพาะกิจการ
  - TAS 28 เงินลงทุนในบริษัทร่วมและร่วมค้า
  - TFRS 10 งบการเงินรวม
  - TFRS 11 การร่วมกิจการงาน
  - TFRS 12 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ ส่วนได้เสียในกิจการอื่น
  - แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจ ภายใต้การควบคุมเดียวกัน

\*\*\* มาตรฐานฯ ไม่ได้บังคับให้เลือก

# เงินลงทุน

ประเภทเงินลงทุน	ราคาตามบัญชีที่ แสดงในงบดุล	การเปลี่ยนแปลงมูลค่า
หลักทรัพย์เพื่อค้า	มูลค่ายุติธรรม	<u>งบกำไรขาดทุน</u> กำไร/ขาดทุนสุทธิ
หลักทรัพย์เพื่อขาย	มูลค่ายุติธรรม	<u>ส่วนของผู้ถือหุ้น</u> (จนกระทั่งจำหน่ายถึงโอนข้าง งบกำไรขาดทุน)
เงินลงทุนทั่วไป	ราคาทุน	-

หากกิจการไม่มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายในทันที

# เงินลงทุน

- การโอนเปลี่ยนประเภทเงินลงทุน

จาก	ไป	มูลค่า	ผลต่าง
หลักทรัพย์เพื่อค้า	เงินลงทุนประเภทอื่น	มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน	งบกำไรขาดทุน
เงินลงทุนประเภทอื่น	หลักทรัพย์เพื่อค้า	มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน	งบกำไรขาดทุน
หลักทรัพย์เพื่อขาย	ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด	มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน	ปรับปรุงส่วนเกิน ทุนหรือส่วนต่ำกว่าทุน
ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด	หลักทรัพย์เพื่อขาย	มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน	รายการแยกต่างหากใน ส่วนของผู้ถือหุ้น
หลักทรัพย์เพื่อขาย	ตราสารหนี้ที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ใน ความต้องการของตลาด	มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน	ปรับขึ้นหลัง
ตราสารหนี้ที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ใน ความต้องการของตลาด	หลักทรัพย์เพื่อขาย	มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่โอน	รายการแยกต่างหากใน ส่วนของผู้ถือหุ้น

- การจำหน่ายเงินลงทุน - เงินลงทุนชนิดเดียวกันต้องคำนวณโดยใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน

## ตัวอย่าง วิธี Average cost

No.	Transaction no.	Description	Date	Quantities			Cost					Fair value			Unrealized Gain/Loss	Realized Gain/Loss		
				In	Out	Balance	Unit price	In	Out	Balance	Average cost	Unit price	In	Out				Balance
XXX	Addition	10/21/20X0	1,000.00		1,000.00	12.0000	12,000.00		12,000.00	12.0000	12.0000			12,000.00	-			
		12/31/20X0			1,000.00	12.0000		12,000.00	12.0000	12.5000			12,500.00	500.00		-		
XXX	Disposal	2/25/20X1		600.00	400.00	12.0000		7,200.00	4,800.00	12.0000	13.0000		7,800.00	5,200.00	400.00	600.00		
XXX	Disposal	4/28/20X1		200.00	200.00	12.0000		2,400.00	2,400.00	12.0000	14.0000		2,800.00	2,800.00	400.00	400.00		
XXX	Addition	8/21/20X1	700.00		900.00	13.0000	9,100.00		11,500.00	12.7778	13.0000	9,100.00		11,700.00	200.00	-		
XXX	Addition	9/25/20X1	300.00		1,200.00	14.0000	4,200.00		15,700.00	13.0833	14.0000	4,200.00		16,800.00	1,100.00	-		
		12/31/20X1			1,200.00	12.0000		15,700.00	13.0833	13.0000				15,600.00	-	100.00	-	1,000.00
XXX	Addition	1/30/20X2	600.00		1,800.00	9.0000	5,400.00		21,100.00	11.7222	9.0000	5,400.00		16,200.00	-	4,900.00	-	
XXX	Disposal	4/23/20X2		1,000.00	800.00	11.7222		11,722.22	9,377.78	11.7222	12.0000		12,000.00	9,600.00	222.22	277.78		
XXX	Addition	9/24/20X2	300.00		1,100.00	8.0000	2,400.00		11,777.78	10.7071	8.0000	2,400.00		8,800.00	-	2,977.78	-	
		12/31/20X2			1,100.00	12.0000		11,777.78	10.7071	7.0000				7,700.00	-	4,077.78	-	277.78





# เงินลงทุน

ประเภทเงินลงทุน	ราคาตามบัญชีที่ แสดงในงบดุล	การเปลี่ยนแปลงมูลค่า
หลักทรัพย์เพื่อค้า	มูลค่ายุติธรรม	<u>งบกำไรขาดทุน</u> กำไร/ขาดทุนสุทธิ
หลักทรัพย์เพื่อขาย	มูลค่ายุติธรรม	<u>ส่วนของผู้ถือหุ้น</u> (จนกระทั่งจำหน่ายถึงโอนข้าง งบกำไรขาดทุน)
เงินลงทุนทั่วไป	ราคาทุน	-

หากกิจการไม่มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เพื่อขายในทันที



# หลักการบัญชีเกี่ยวกับการรวมธุรกิจและค่าความนิยม

# การรวมธุรกิจ

**ธุรกิจ** หมายถึง กลุ่มของกิจกรรมและสินทรัพย์ที่เมื่อรวมกันแล้วสามารถนำมาจัดการและดำเนินงานเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดหาสินค้าหรือบริการแก่ลูกค้า การก่อให้เกิดผลตอบแทนการลงทุน (ในรูปของเงินปันผล หรือ ดอกเบี้ย) หรือการก่อให้เกิดผลตอบแทนจากรายได้อื่นตามปกติธุรกิจ

ปัจจัยนำเข้า (Input) + กระบวนการที่สำคัญ (Process) = ผลผลิต (Output)

# การรวมธุรกิจ

การรวมธุรกิจ หมายถึง รายการหรือเหตุการณ์อื่นใดซึ่งทำให้ผู้ซื้อได้มีการควบคุมธุรกิจหรือกลุ่มธุรกิจ รายการซึ่งเป็นการควบรวมจริง หรือเทียบเท่าการควบรวม ถือเป็น การรวมธุรกิจด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ผู้ซื้ออาจดำเนินการในหลายรูปแบบเพื่อให้ได้มีการควบคุมจากผู้ถูกซื้อ

ตัวอย่างการรวม • โดยการโอนเงินสด รายการเทียบเท่าเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น (รวมถึงสินทรัพย์สุทธิที่ประกอบกันเป็นธุรกิจ) • โดยการก่อหนี้สิน • โดยการออกส่วนได้เสียในส่วนของเจ้าของ • โดยการให้สิ่งตอบแทนมากกว่าหนึ่งรูปแบบ หรือ • โดยไม่มีการโอนสิ่งตอบแทนให้ ซึ่งรวมถึง การรวมธุรกิจที่ดำเนินการตามสัญญาเพียงอย่างเดียว

# การรับรู้รายการ

การซื้อสินทรัพย์ = กิจการต้องถือปฏิบัติกับสินทรัพย์ที่ได้มาในแต่ละรายการ เช่น สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน เป็นต้น และตามข้อกำหนดของบทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องของมาตรฐาน TFRS for NPAEs **หรือ**

## การรวมธุรกิจ

- วิธีซื้อตาม TFRS 3 เว้นแต่เรื่องค่าความนิยม **หรือ**
- วิธีตามที่ระบุไว้ในแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

**ค่าความนิยม** ตัดจำหน่ายตลอดอายุการใช้ประโยชน์ที่ทราบแน่นอน ถ้าอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน ให้อายุการใช้ประโยชน์เท่ากับ 20 ปี

# การรวมธุรกิจ - วิธีซื้อตาม TFRS 3

1. ระบุผู้ซื้อ
2. กำหนดวันที่ซื้อ เพื่อวัดมูลค่ายุติธรรมและเริ่มรวมรายการที่เกิดขึ้นในภายหลัง
3. การรับรู้และการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ระบุได้ที่ได้มา หนี้สินที่รับมา และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมในผู้ถูกซื้อ รวมถึงค่าความนิยมหรือกำไรจากการซื้อในราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม

ทั้งนี้กิจการมีระยะเวลา 1 ปีในการทบทวนมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินที่ได้รับมา รวมถึงระบุสิ่งที่ได้มาเพิ่มเติมโดยปรับจากค่าความนิยม

# หลักการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกเหนือจากค่าความนิยม

# สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ ที่ไม่เป็นตัวตนที่สามารถระบุได้และไม่  
มีลักษณะทางกายภาพ ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ทางปัญญา โปรแกรมคอมพิวเตอร์  
เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์สิทธิบัตร สัมปทาน และฟิล์มภาพยนตร์ เป็นต้น
- ข้อกำหนดส่วนใหญ่เหมือนกันกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ยกเว้น
- ให้ประเมินอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนว่าจะกำหนดอายุได้หรือไม่
  - สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน ให้ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น
  - สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน ให้กำหนดอายุการให้ประโยชน์ **ไม่เกิน** 10 ปี



# สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ข้อกำหนดส่วนใหญ่เหมือนๆ กันกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ยกเว้น
  - ให้กำหนดมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้เป็นศูนย์ เว้นแต่จะเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
    - บุคคลที่สามารถให้สัญญาว่าจะซื้อสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์
    - สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นมีตลาดซื้อขายคล่องรองรับ และเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
      - มูลค่าคงเหลือสามารถกำหนดได้โดยอ้างอิงกับราคาที่ได้จากตลาดซื้อขายคล่อง
      - มีความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้าที่ตลาดซื้อขายคล่องนั้นจะมีอยู่เมื่ออายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์สิ้นสุดลง
  - กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน(พัฒนาขึ้นเอง)เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่ให้รับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น เว้นแต่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในดังกล่าวเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ

# สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ในการประเมินว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการหรือไม่ ต้องแยกขั้นตอนเป็น
  - การวิจัย หมายถึง การสำรวจตรวจสอบที่วางแผนและริเริ่มเพื่อให้ได้มาซึ่งความรู้ความเข้าใจใหม่ๆ ทางด้าน วิทยาศาสตร์หรือด้านเทคนิค
  - การพัฒนา หมายถึง การนำผลงานการวิจัยหรือความรู้อื่นมาใช้ในการวางแผนหรือ ออกแบบ เพื่อผลิตสิ่งใหม่หรือสิ่งที่ดีขึ้นกว่าเดิมอย่างป็นสำคัญก่อนที่จะ เริ่มผลิตหรือใช้เชิงพาณิชย์
- ถ้าไม่สามารถแยก การพัฒนาออกมา ได้ถือว่าเป็น การวิจัย
- ค่าใช้จ่ายในขั้นตอนการวิจัย ต้องรับรู้เป็น ค่าใช้จ่าย เมื่อรายจ่ายนั้นเกิดขึ้น

# สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ค่าใช้จ่ายในขั้นตอนการพัฒนา จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อดังนี้
  1. มีความเป็นไปได้ทางเทคนิค
  2. มีความตั้งใจทำให้เสร็จสมบูรณ์
  3. สามารถขายหรือใช้ประโยชน์ได้
  4. สามารถแสดงให้เห็นถึงวิธีที่สินทรัพย์ไม่มีตัวตนจะก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต
  5. มีความสามารถในการจัดหาทรัพยากร
  6. วัดมูลค่าของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องได้อย่างน่าเชื่อถือ

# หลักการบัญชีเกี่ยวกับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

# ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ให้ประเมินต้นทุนทั้งหมดของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์เมื่อเกิดขึ้นตามหลักการของการรับรู้รายการโดยทั่วไป
- ต้นทุนเริ่มแรกเพื่อให้ได้มาหรือก่อสร้างรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และ
- ต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเมื่อมีการต่อเติม ดัดแปลง ปรับปรุง เปลี่ยนแทนส่วนประกอบต่างๆ หรือการซ่อมบำรุงสินทรัพย์นั้น

# ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ราคาทุนรวมถึงต้นทุนที่ประเมินที่ดีที่สุดสำหรับการซื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็น **ภาวะผูกพัน** ที่เกิดขึ้นเมื่อได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่ง
- ในการครอบครองอาคารชุดหรือสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ให้รับรู้ต้นทุนทั้งหมดของการได้มาซึ่งอาคารชุดหรือสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไว้เป็นรายการอาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาเป็นหน่วยเดียวกัน

## ตัวอย่าง : การเปลี่ยนแปลงประมาณการฯ

- บริษัท ชัยชนะ จำกัด ปรับปรุงพื้นที่เช่าแล้วเสร็จวันที่ 1 ม.ค. 25x0 โดยประมาณการค่ารถถอนส่วนปรับปรุงอาคารบนพื้นที่เช่า 0.5 ล้านบาท อายุสัญญาเช่า 10 ปี นับตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค. 25x0
- ต่อมาในวันที่ 1 ม.ค. 25X6 ประมาณการค่ารถถอนเพิ่มขึ้นเป็น 0.8 ล้านบาท
- บริษัทควรบันทึกรายการอย่างไรใน วันที่ 1 ม.ค. 25x6

# ตัวอย่าง : การเปลี่ยนแปลงประมาณการฯ

รายการบัญชี 1 ม.ค. 25x6

- Dr. ส่วนปรับปรุงอาคาร 0.3 ล้านบาท
  - Cr. ประมาณการค่าเสื่อม 0.3 ล้านบาท
- รายการบัญชี 31 ธ.ค. 25x6
- Dr. ค่าเสื่อมราคา (ส่วนเพิ่ม) 0.06 ล้านบาท
  - Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม 0.06 ล้านบาท



# ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ให้ปันส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นให้กับรายการสินทรัพย์ทุกรายการที่รวมอยู่ในรายจ่ายนั้น และบันทึกรายการแต่ละรายการเป็นสินทรัพย์แยกจากกัน หากสินทรัพย์แต่ละรายการ
  - มีอายุการให้ประโยชน์ไม่เท่ากัน หรือ
  - ให้ประโยชน์ต่อกิจการในรูปแบบที่ต่างกันอย่างมีสาระสำคัญซึ่งทำให้ต้องใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและอัตราที่ไม่เหมือนกัน
- กิจการควร ทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา มูลค่าคงเหลือและ อายุการให้ประโยชน์ ของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ (ไม่จำเป็นต้องทำทุกปี)

# ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ให้รับรู้ต้นทุนในการเปลี่ยนแปลงแทนส่วนประกอบเมื่อต้นทุนนั้นเกิดขึ้นและเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ และให้ตัดมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแปลงตามหลักการของการตัดรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฯ ฉบับนี้

มีวิธีหามูลค่าของสินทรัพย์ที่ถูกเปลี่ยนแปลงได้อย่างไร???

# ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ
  - วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการ**ที่ดิน** ด้วยราคาทุนหักค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) **และอาคารและอุปกรณ์** ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)
  - วิธีมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ อนุญาตให้เปิดเผยมูลค่ายุติธรรมและเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเท่านั้น

# ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

## ค่าเสื่อมราคา

มูลค่าเสื่อมสภาพของรายการอาคารและอุปกรณ์ต้องปันส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์

จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาและระยะเวลาการคิดค่าเสื่อมราคา

- กิจการต้องปันส่วนจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์
- จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ต้องเป็นจำนวนเงินหลังจากหักมูลค่าคงเหลือ (เดิมเรียกว่าราคาซาก)

วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลง และวิธีจำนวนผลผลิต

ให้ทบทวนมูลค่าคงเหลือ อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ

# ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- **สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย**
  - ถือเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน หากกิจการมีวัตถุประสงค์ที่จะถือไว้เพื่อขายโดยพิจารณาจากการที่มูลค่าตามบัญชีที่จะได้รับคืนส่วนใหญ่มาจากการขาย มิใช่มาจากการใช้สินทรัพย์นั้น
  - ให้วัดมูลค่าด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีและราคาที่สามารถขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขาย
  - รับรู้ผลกำไรจากการเพิ่มขึ้นในภายหลังของราคาที่สามารถขายได้สุทธิจากต้นทุนในการขายของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุน แต่ไม่เกินยอดขาดทุนจากการลดมูลค่าสะสมที่เคยรับรู้ก่อนหน้านี้
  - ไม่บันทึกค่าเสื่อมราคาระหว่างที่ถูกจัดประเภท

# ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ - มูลค่ายุติธรรม

กิจการอาจเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยวิธีการตีราคาใหม่ นอกเหนือจากวิธีราคาทุนได้

กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

รายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันต้องตีราคาใหม่พร้อมกัน (อาจทยอยตีราคาสินทรัพย์ที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันได้หากการตีราคาของสินทรัพย์ประเภทนั้นจะเสร็จสิ้น ภายในระยะเวลาอันสั้น)

การตีราคาใหม่

ค่าเสื่อมราคา

การเปิดเผยข้อมูล

การถือปฏิบัติในช่วง  
เปลี่ยนแปลง

# วิธีการตีราคาใหม่

กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ คือ

มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการ  
ตีราคาใหม่

**หัก**

ค่าเสื่อมราคาสะสม

เมื่อสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

ผลขาดทุนสะสมจากการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง

## คำถาม :

ทำไมแสดงมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ แล้วยังมีผลขาดทุนสะสมจากการลดลงของมูลค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง การลดลงของมูลค่า เหมือนหรือแตกต่างจาก การด้อยค่า

# วิธีการตีราคาใหม่

**ความถี่ในการตีราคาใหม่** ขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงและผันผวนในมูลค่ายุติธรรม

กรณีมูลค่ายุติธรรมเปลี่ยนแปลงอย่างไม่มีนัยสำคัญ => 3 – 5 ปี

กรณีมูลค่ายุติธรรมมีความผันผวนและเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ => ทุกปี

## คำถาม :

ความผันผวนและเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญวัดจากอะไร



# วิธีการตีราคาใหม่

**การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชี** ของสินทรัพย์เป็นราคาที่ดีใหม่ โดย ณ วันที่ตีราคาใหม่ ทำได้ ตามข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

1. ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมในลักษณะที่สม่ำเสมอกับการตีราคาใหม่ของมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์
  - 1.1 มูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมอาจจะปรับ โดยการอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้
  - 1.2 ปรับให้เป็นสัดส่วนกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันที่ตีราคาใหม่ จะถูกปรับปรุงให้เท่ากับผลต่างระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หลังจากรับรู้ผลขาดทุนสะสมจากการลดลงของมูลค่า
2. นำค่าเสื่อมราคาสะสมไปหักออกจากมูลค่าตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ของสินทรัพย์

# วิธีการตีราคาใหม่

## ตัวอย่างที่ 1

บริษัทมีเครื่องจักร ราคาทุน 500,000 บาท คิดค่าเสื่อมราคา 5 ปี ปัจจุบันใช้งานมาแล้ว 2 ปี บริษัท ใช้วิธีตีราคาใหม่ โดยสิ้นปีที่ 2 มีมูลค่ายุติธรรมอยู่ที่ 400,000 บาท และมีราคาอ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่สังเกตได้ก่อนคิดค่าเสื่อมราคา จำนวน 650,000 บาท

หน่วย : บาท

	มูลค่าตามบัญชี วิธี ราคาทุน (ก่อนตีราคาใหม่)	อ้างอิงจากข้อมูลในตลาดที่ สังเกตได้ <b>แบบ 1.1</b>	เป็นสัดส่วนกับการ เปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชี <b>แบบ 1.2</b>	หักออกจากมูลค่าตามบัญชี ก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม <b>แบบ 2</b>
เครื่องจักร				
ราคาทุน	500,000	650,000	666,667	400,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	200,000	250,000	266,667	-
มูลค่าสุทธิทางบัญชี	300,000	400,000	400,000	400,000

# วิธีการตีราคาใหม่

## หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้น

กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากการตีราคาใหม่ไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง ภายใต้หัวข้อ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์”

กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในงบกำไรขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในงบกำไรขาดทุน

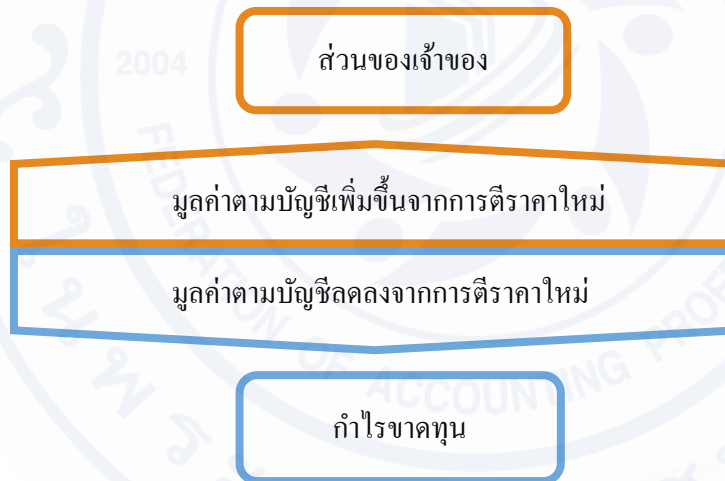
## หากการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นลดลง

กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ใน “งบกำไรขาดทุน”

กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปรับรู้ในส่วนส่วนของเจ้าของโดยตรงในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์รายการเดียวกันนั้น

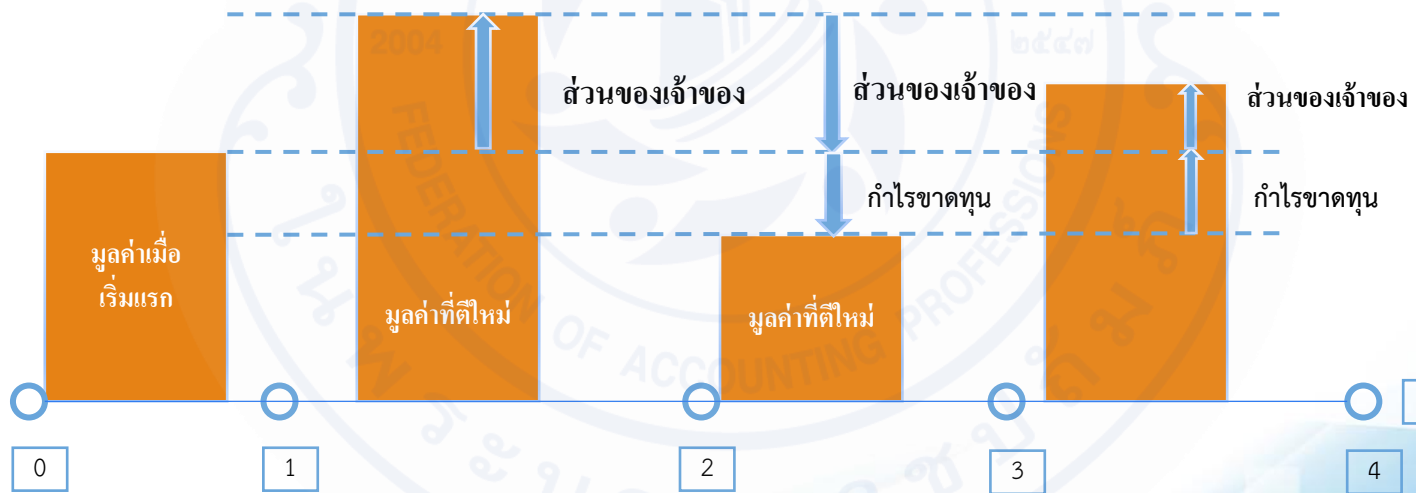
# การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ : วิธีการตีราคาใหม่

อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนเพิ่มจากการตีราคาใหม่นี้ในกำไรหรือขาดทุน ไม่เกินจำนวนที่ตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวลดลงในอดีตและเคยรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน



อย่างไรก็ตาม กิจการต้องนำส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ไปปรับไว้ในกำไรขาดทุน ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชี

# การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ : วิธีการตีราคาใหม่



# วิธีการตีราคาใหม่

กิจการอาจ **โอนส่วนเกินทุน** จากการตีราคารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ที่รวมอยู่ในส่วนของเจ้าของ **ไปยังกำไรสะสม** โดยตรง **เมื่อกิจการตัด (เลิกใช้) รายการสินทรัพย์** นั้น โดยอาจจะโอนส่วนเกินทุนทั้งหมดจากการตีราคาสินทรัพย์ดังกล่าวไปยังกำไรสะสมเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้สินทรัพย์

อย่างไรก็ตาม **ในระหว่างที่กิจการใช้งาน** สินทรัพย์ดังกล่าว กิจการอาจทยอยโอนส่วนเกินทุนบางส่วนไปยังกำไรสะสม ในกรณีนี้จำนวนของ **ส่วนเกินทุนที่โอนไปยังกำไรสะสม** จะ **เท่ากับผลต่างระหว่างค่าเสื่อมราคา** ที่คำนวณจากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ **ตีราคาใหม่กับ** ค่าเสื่อมราคาที่คำนวณจาก **ราคาทุนเดิม** ของสินทรัพย์นั้น การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสมไม่ทำผ่านงบกำไรขาดทุน

หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ กิจการ ต้องรับรู้รายการและเปิดเผยรายการผลกระทบทางภาษี (ถ้ามี) จากการตีราคาใหม่ สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

**Note** : อย่าลืมพิจารณาเรื่องประมาณการหนี้สินค่าเรือถอน กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

# การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ : วิธีการตีราคาใหม่

ส่วนเกินทุนจากการตีราคา ตัดจำหน่าย/ใช้งาน โอน  
เข้า กำไรสะสม

ค่าเสื่อมราคาสะสม บันทึกเข้า กำไรสะสม



# ค่าเสื่อมราคา

กิจการต้อง **คิดค่าเสื่อมราคาและปันส่วน** จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ **อย่างมีระบบตลอดอายุ** **การให้ประโยชน์ของสินทรัพย์** โดยจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ ต้องเป็นมูลค่าของราคาที่ดีใหม่หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ ทั้งนี้ กิจการต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดในงบกำไรขาดทุน โดยให้คำนวณตามราคาที่ดีใหม่ ยกเว้นกรณีที่ต้องนำค่าเสื่อมราคาดังกล่าวไปรวมเป็นมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์รายการอื่น



# การเปิดเผยข้อมูล

กรณีที่เกิดการเลือกนโยบายการบัญชีด้วยวิธีการตีราคาใหม่ ต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ดังต่อไปนี้

1. วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
2. ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ประเมินราคาอิสระมีส่วนร่วมในการตีราคาใหม่หรือไม่ หากกรณีที่ไม่ได้ใช้ผู้ประเมินราคาอิสระ กิจการต้องบอกถึงวิธีการประมาณการของมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว
3. สำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่แต่ละประเภทมีการตีราคาใหม่ให้เปิดเผยมูลค่าตามบัญชีที่ควรจะรับรู้หากสินทรัพย์นั้นแสดงโดยใช้วิธีราคาทุน
4. การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลจากการตีราคาใหม่ และจากการรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าไปยังงบกำไรขาดทุน และ
5. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งกิจการต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างงวด และข้อจำกัดในการจ่ายส่วนเกินทุนนั้นให้กับผู้ถือหุ้น

บริษัท ก ข ค จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน  
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2

หน่วย : บาท

XX. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

	ส่วนเกินทุนจาก					การตีราคา	
	ที่ดิน	อาคารและส่วน ปรับปรุงอาคาร	เครื่องจักร และอุปกรณ์	อุปกรณ์ตกแต่ง	ยานพาหนะ	อาคาร	รวม
ราคาทุน							
ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X1	48,862,330.14	519,563,575.74	364,014,905.05	201,518,186.26	10,228,037.39	135,324,262.12	1,279,511,296.70
ซื้อ/เพิ่ม	-	5,647,392.71	2,458,083.68	247,500.00	1,750,850.00	-	10,103,826.39
จำหน่าย	-	(736,615.36)	(520,000.00)	(1,168,574.41)	-	-	(2,425,189.77)
ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X2	48,862,330.14	524,474,353.09	365,952,988.73	200,597,111.85	11,978,887.39	135,324,262.12	1,287,189,933.32
ค่าเสื่อมราคาสะสม							
ณ วันที่ 31 ธ.ค. 2561	-	399,817,176.96	326,116,803.07	193,485,425.25	3,095,651.00	13,532,426.14	936,047,482.42
ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี	-	9,317,013.10	6,262,616.19	1,581,339.17	2,239,172.06	6,766,213.11	26,166,353.63
จำหน่าย	-	(377,984.64)	(520,000.00)	(1,168,556.42)	-	-	(2,066,541.06)
ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X2	-	408,756,205.42	331,859,419.26	193,898,208.00	5,334,823.06	20,298,639.25	960,147,294.99
ราคาตามบัญชี							
ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X1	48,862,330.14	119,746,398.78	37,898,101.98	8,032,761.01	7,132,386.39	121,791,835.98	343,463,814.28
ณ วันที่ 31 ธ.ค. 25X2	48,862,330.14	115,718,147.67	34,093,569.47	6,698,903.85	6,644,064.33	115,025,622.87	327,042,638.33

# การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

กิจการที่เลือกเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจากวิธีราคาทุนมาเป็นวิธีการตีราคาใหม่ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีนี้ครั้งแรก กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยใช้ **วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป**

เพิ่มเติมนิยามของคำว่า “จำนวนที่คิด ค่าเสื่อมราคาให้รวมถึงมูลค่าของราคาที่ตีใหม่หักด้วยมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์”

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 1

- บริษัท ก ซื้อที่ดินในราคา 1,000 ล้านบาท ในสิ้นปีที่ 1  
(31 ธันวาคม)
- บริษัทใช้วิธีการตีราคาใหม่
- มูลค่ายุติธรรมของที่ดินในแต่ละปีเป็นดังนี้ :
  - ปีที่ 2 : 1,200 ล้านบาท
  - ปีที่ 3 : 900 ล้านบาท
  - ปีที่ 4 : 1,100 ล้านบาท

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 1

## ปีที่ 1

	2004	๒๕๔๗
บันทึกการซื้อที่ดิน		

## ปีที่ 2

บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 1,000 ล้านบาท เป็น 1,200 ล้านบาท		

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 1

## ปีที่ 3

	2004	๒๕๔๗
บันทึกการตีราคาที่ดินลดจาก 1,200 บาท เป็น 900 บาท		

## ปีที่ 4

บันทึกการตีราคาที่ดินเพิ่มจาก 900 บาท เป็น 1,100 บาท		

## แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 2

กิจการซื้ออาคารในวันที่ 1 มกราคม 25x1 ในราคา 500,000 บาท

อาคารมีอายุการใช้งานทั้งสิ้น 40 ปี

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 มูลค่าตามบัญชีสุทธิของอาคาร คือ 487,500 บาท

ราคาตลาดในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 คือ 550,000 บาท

หากกิจการใช้วิธีการตีราคาใหม่ จะมีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีอย่างไร ?

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 2

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1

	2004	๒๕๔๗	
บันทึกการซื้ออาคาร			



# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 2

ปรับค่าเสื่อมราคาสะสมทั้งจำนวน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

รายละเอียด	ก่อนปรับปรุง	รายการปรับปรุง	หลังปรับปรุง
ต้นทุน	500,000	50,000	550,000
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(12,500)	12,500	0
มูลค่าตามบัญชีสุทธิ	487,500	62,500	550,000

Dr. อาคาร	50,000	
Dr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	12,500	
Cr. ส่วนเกินทุน		62,500

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 2

ปรับค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นสัดส่วน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

รายละเอียด	ก่อนปรับปรุง	รายการปรับปรุง	หลังปรับปรุง
ต้นทุน	500,000	64,103	564,103 (500,000*550,000) / 487,500
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(12,500)	1,603	(14,103) (12,500*550,000) / 487,500
มูลค่าตามบัญชีสุทธิ	487,500	62,500	550,000

Dr. อาคาร	64,103	
Cr. ส่วนเกินทุน		62,500
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม		1,603

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 3

ต่อเนื่องจากข้อที่ 2

กิจการขายอาคารในวันที่ 1 มกราคม 25x2 ในราคา 600,000 บาท

มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีอย่างไร ?

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 3

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2

	2004	๒๕๔๗	
บันทึกการขาย			

## แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 4

ต่อเนื่องจากข้อที่ 2

กิจการขายอาคารในวันที่ 1 มกราคม 25x2 ในราคา 500,000 บาท

มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีอย่างไร ?

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 4

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2

	2004	๒๕๔๗	
บันทึกการขาย			

# ต้นทุนการกู้ยืม

ต้นทุนการกู้ยืม หมายถึง ดอกเบี้ยและต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นจากการกู้ยืมของกิจการ โดยต้นทุนการกู้ยืมอาจรวมถึง ดอกเบี้ยที่เกิดจากการเงินเบิกเกินบัญชีธนาคารและจากเงินกู้ยืมระยะสั้นและระยะยาวรวมทั้งภาษีที่เกี่ยวข้องกับ ดอกเบี้ยดังกล่าวที่ผู้กู้ต้องรับภาระ จำนวนที่ตัดบัญชีของส่วนลดหรือส่วนเกินที่เกี่ยวข้องกับการกู้ยืม จำนวนที่ตัด บัญชีของรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจัดการกู้ยืม และผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศ ส่วนที่นำมาปรับปรุงกับต้นทุนของดอกเบี้ย

สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข หมายถึง สินทรัพย์ที่ **จำเป็นต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมพร้อมเพื่อให้สามารถนำสินทรัพย์นั้นมาใช้ได้**ตามประสงค์หรือนำไปขาย ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข

ที่ดินสามารถเกิดต้นทุนการกู้ยืมได้หรือไม่ เพราะเหตุใด ??

# ต้นทุนการกู้ยืม

- ให้รวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขเป็น **ส่วนหนึ่งของราคาทุน** ของสินทรัพย์นั้น
- ให้รับรู้ต้นทุนการกู้ยืมอื่นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้น
- ให้หยุดพักการรวมต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ในระหว่างที่การดำเนินการพัฒนาสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขหยุดชะงักลงเป็นเวลาต่อเนื่อง เมื่อสถานการณ์ดังกล่าวสิ้นสุดลงให้รวมต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นหลังจากนั้นเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ต่อไป
- ต้นทุนการกู้ยืมต้องรับรู้ตามวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ



# กิจการกู้ยืมจากแหล่งเงินทุน 3 แหล่ง ในปี 25X2 ดังนี้

- เงินกู้ 20 ล้านบาท อายุ 15 ปี อัตราดอกเบี้ย 10% ต่อปี กู้มาเมื่อวันที่ 1 ม.ค. 25X2 เพื่อก่อสร้างอาคาร
- เงินกู้ 40 ล้านบาท อายุ 5 ปี อัตราดอกเบี้ย 8% ต่อปี กู้มาเมื่อวันที่ 1 เม.ย. 25X2 เพื่อก่อสร้างอาคาร
- เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารถัวเฉลี่ย 5 ล้านบาท ดอกเบี้ยเงินเบิกเกินบัญชีสำหรับปี 25X2 เท่ากับ 550,000 บาท เพื่อใช้หมุนเวียนภายในกิจการ
- บริษัทก่อสร้างอาคารมูลค่า 60 ล้านบาท ตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค. 25X2 โดยอาศัยวงเงินกู้ที่มี โดยเบิกจ่าย 20 ล้านบาท ในวันที่ 1 ม.ค. 25X2 ต่อมาจ่ายอีก 20 ล้าน ในวันที่ 1 เม.ย. 25X2 และจ่ายงวดสุดท้ายในวันที่ 1 มิ.ย. 25X2 จำนวน 20 ล้านบาท การสร้างแล้วเสร็จวันที่ 30 ก.ย. 25X2

# ตัวอย่างการปันส่วนต้นทุนดอกเบี้ย

	เงินต้น			ดอกเบี้ย
เงินกู้อายุ 5 ปี	20,000,000	x 10%	=	2,000,000
เงินกู้อายุ 12 ปี	40,000,000	x 8% x 9/12	=	2,400,000
เงินเบิกเกินบัญชี	5,500,000			550,000
				4,950,000

# ตัวอย่างการปันส่วนต้นทุนดอกเบี้ย

- ดอกเบี้ยรวมทั้งปี เท่ากับ **บาท**
- แบ่งเป็นต้นทุนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ **บาท**
- ต้นทุนทางการเงิน (ดอกเบี้ย) **บาท**

# ตัวอย่างการปันส่วนต้นทุนดอกเบี้ย

- ดอกเบี้ยรวมทั้งปี เท่ากับ 4,950,000 บาท
- แบ่งเป็นต้นทุนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์
  - 20 ล้าน x 10 % x 9 เดือน/12 **2.83 ล้านบาท**
  - 20 ล้าน x 8 % x 6 เดือน/12 **1.5 ล้านบาท**
  - 20 ล้าน x 8 % x 4 เดือน/12 **0.8 ล้านบาท**
- ต้นทุนทางการเงิน (ดอกเบี้ย) **2.12 ล้านบาท**

# หลักการบัญชีเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การลดมูลค่าของสินทรัพย์

# อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

- อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครองโดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน **เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า** หรือ **จากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์** หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ **ไม่ได้มีไว้** เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

บริษัทประกอบธุรกิจโรงแรม ทรัพย์สินของโรงแรมถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่??

# อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

- ข้อกำหนดส่วนใหญ่เหมือนกันกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ยกเว้น
  - ให้ข้อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการโอนจาก
    - อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน
    - อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ
    - อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
    - สินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- ให้โอนด้วยมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์หรือสินค้าคงเหลือนั้น

# อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน - มูลค่ายุติธรรม

กิจการอาจเลือกใช้นโยบายการบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม นอกเหนือจากวิธีราคาทุนได้ หาก อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นสามารถหามูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ

การวัดมูลค่าภายหลัง  
การรับรู้รายการ

การโอน

การเปิดเผยข้อมูล

การถือปฏิบัติในช่วง  
เปลี่ยนแปลง



# การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

ภายหลังจากการรับรู้รายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อเริ่มแรกแล้ว กิจการที่**เลือกใช้**วิธีมูลค่า  
ยุติธรรม**ต้องวัดมูลค่า**ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรม **ทุกวันสิ้นรอบ**  
**ระยะเวลารายงาน** (เดิมให้แก่เปิดเผย)

กิจการต้อง**รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุน**ที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม ของอสังหาริมทรัพย์  
เพื่อการลงทุนในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

## คำถาม :

ทำไมมาตรฐานถึงใช้คำว่า **รับรู้ผลกำไรหรือขาดทุน** การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรม ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

# การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

**หากกิจการใช้**วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย**มูลค่ายุติธรรมแล้ว** กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่อง**จนกว่า**จะมีการ**จำหน่าย** (หรือจนกระทั่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นมีการ**โอน**ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือกิจการเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์นั้นเพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติในภายหลัง) แม้ว่ารายการในตลาด ที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับนี้สนับสนุน (แต่**ไม่ได้บังคับ**) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดย**ใช้**การประเมินมูลค่าจากผู้**ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติ** ทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการประเมินราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

# การโอน

การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือ โอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะทำได้ก็ต่อ**เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน**ของอสังหาริมทรัพย์นั้น

1. เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการ โอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน
2. เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์มีไว้เพื่อขาย ทำให้มีการ โอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ
3. สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการ โอนจาก อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
4. เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการ โอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

# การโอน

การรับรู้รายการและวัดมูลค่าในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (IP) => ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน (PPE)

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (IP) => ไปเป็นสินค้าคงเหลือ (INV)

อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน (PPE) => ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (IP)

สินค้าคงเหลือ (INV) => ไปเป็น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (IP)

หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและสินค้าคงเหลือจะไม่ทำ ให้มูลค่า ตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง

# การโอน

การโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้างเหลือ ต้องใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์

การโอนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานเปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามบทที่ 10 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ จนถึงวันที่ มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน

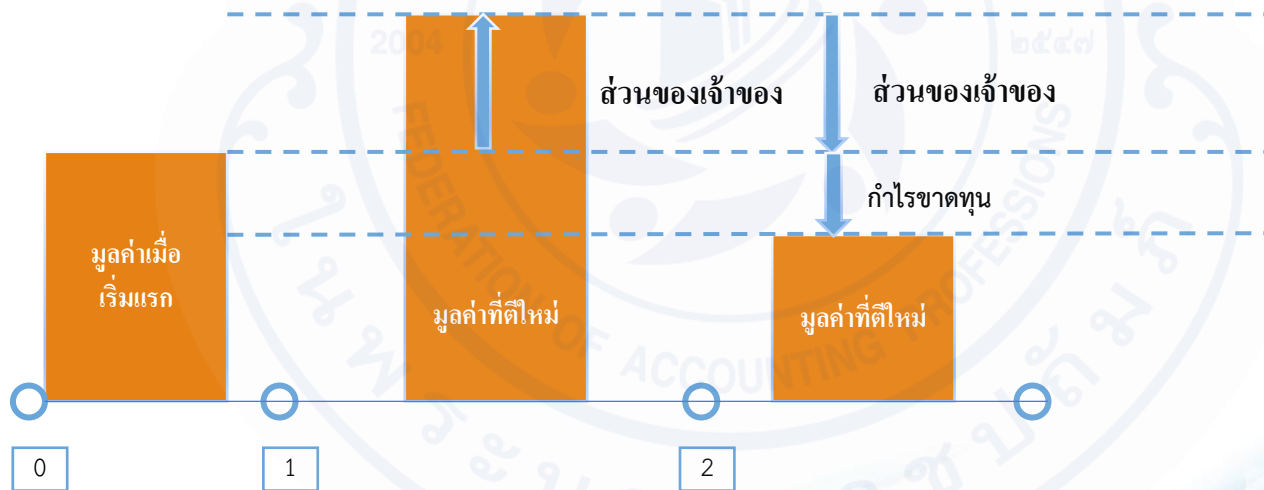
กิจการต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชี ของอสังหาริมทรัพย์ตามบทที่ 10 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับ การตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

# การโอน PPE => IP

กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่าของสินทรัพย์จนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องปฏิบัติต่อผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นด้วยวิธีการเดียวกันกับ การตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในประกาศสภาวิชาชีพบัญชีกล่าวคือ

1. กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของ ส่วนที่ลดลงต้องนำไปลดบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของเจ้าของโดยตรง

# กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ - ลดลง



# การโอน PPE => IP

## 2. กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ดังนี้

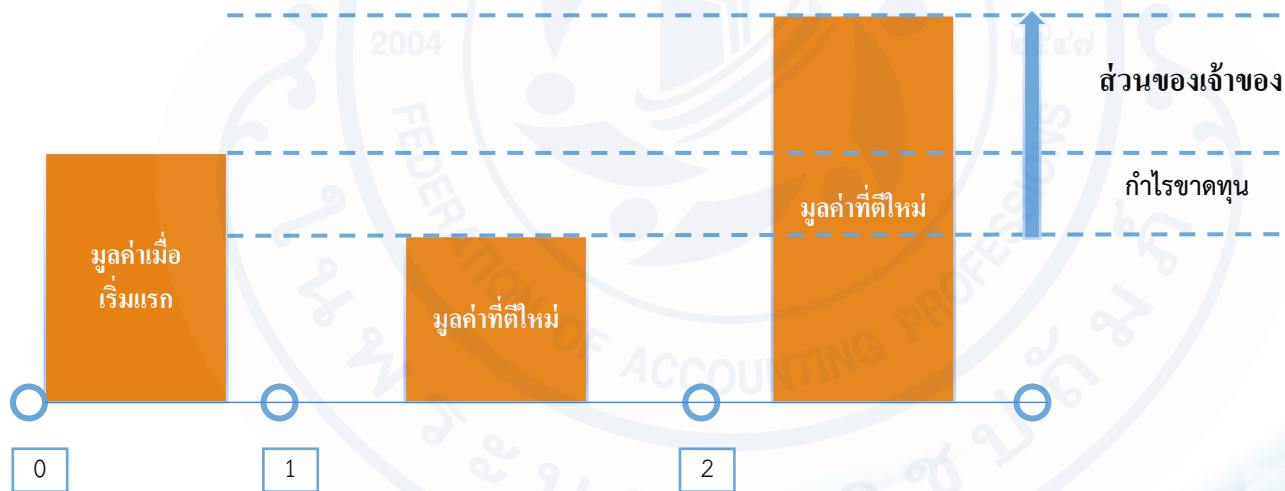
2.1 หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการลดลง ของมูลค่าของสินทรัพย์ที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด จำนวน ที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ กลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยมีการรับรู้ผลขาดทุนจากการลดลง ของมูลค่าของสินทรัพย์มาก่อน

2.2 ส่วนที่เพิ่มขึ้นที่คงเหลือจากข้อ 2.1 ให้รับรู้โดยตรงใน “ส่วนเกินทุน จากการตีราคาสินทรัพย์” ใน ส่วนของเจ้าของ

หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในเวลาต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม การโอนส่วนเกินทุนจาก การตีราคาสินทรัพย์จะไม่ทำผ่านกำไรขาดทุน



# กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ - เพิ่มขึ้น



# กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ - เพิ่มขึ้น

ส่วนเกินทุนจากการตีราคา ตัดจำหน่าย/ใช้งาน โอนเข้า กำไรสะสม เมื่อจำหน่าย



## การโอน สิทธิ => IP

การโอนจาก**สินค้าคงเหลือ**ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้อง**รับรู้ผลต่าง**ระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอนกับมูลค่า ตามบัญชีก่อนการ โอนใน**งบกำไรขาดทุนสำหรับงวด**

เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนา**อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้าง****ขึ้นเอง**ที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้อง**รับรู้ผลต่าง**ระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้นกับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นใน**งบกำไรขาดทุนสำหรับงวด**

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 6

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 บริษัท มี IP 2 รายการ โดยมี รายละเอียด ดังนี้

IP รายการที่ 1           มีมูลค่ายุติธรรม เท่ากับ    200,000 บาท

IP รายการที่ 2           มีมูลค่ายุติธรรม เท่ากับ    300,000 บาท

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2 บริษัท โอนจาก IP 2 รายการ โดยมี รายละเอียด ดังนี้

IP รายการที่ 1           โอนเป็น อาคาร (PPE)

IP รายการที่ 2           โอนเป็น ดินค้ำคงเหลือ (INV)

บริษัทจะบันทึกบัญชี การโอน จาก IP เป็น PPE และ INV อย่างไร

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 6

2004	๒๕๔๗	
บันทึกโอน IP เป็น PPE		

บันทึกโอน IP เป็น INV		

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 7

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 บริษัท มี อาคาร (PPE) 1 หลัง และ ที่ดินพัฒนาเพื่อขาย (INV) 1 รายการ ซึ่ง โอนมาเป็น IP ณ วันที่ 1 มกราคม 25x2 มีรายละเอียด ดังนี้

	ราคาตามบัญชี ทุนเดิม	ราคาตามบัญชี ส่วนที่ตีราคาเพิ่ม ณ วันโอน	ราคาตามบัญชี ณ วันที่ โอน	มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ โอน
PPE=>IP	90,000.00	30,000.00	120,000.00	120,000.00
INV=>IP			100,000.00	90,000.00

บริษัทจะบันทึกบัญชี การโอน จาก PPE และ INV โอน เป็น IP อย่างไร

# แบบฝึกหัดเพื่อความเข้าใจ – ข้อที่ 7

บันทึกโอน PPE เป็น IP		

บันทึกโอน INV เป็น IP		

# การลดมูลค่าสินทรัพย์

เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่ารายการสินทรัพย์ มีมูลค่าลดลง **อย่างถาวร** หรือสินทรัพย์ไม่ได้ถูกใช้งาน  
อีกต่อไปในกรณีนี้ราคาขายหรือมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน มีมูลค่าต่ำกว่าราคาตาม  
บัญชี บริษัท ฯ จะรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าในงบกำไรขาดทุน และจะบันทึกกลับ  
รายการผลขาดทุนจากการลดมูลค่าดังกล่าว ในกรณีที่ไมปรากฏว่ามีข้อบ่งชี้ข้างต้น  
อีกต่อไป

การลดมูลค่าสินทรัพย์ แตกต่างจากการด้อยค่าอย่างไร



# หลักการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ตามสัญญาเช่า

# สัญญาเช่า (Leases)

- ให้จัดประเภทสัญญาเช่าเป็น
  - **สัญญาเช่าการเงิน (\*\*สัญญาเช่าเงินทุน)** หากสัญญานั้น โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า ไม่ว่าจะในที่สุดการโอนกรรมสิทธิ์จะเกิดขึ้นหรือไม่
  - **สัญญาเช่าดำเนินงาน** หากสัญญานั้น ไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า
- สัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ หมายถึง สัญญาเช่าที่จะบอกเลิกไม่ได้ หรือ ยากที่จะถูกบอกเลิก

# สัญญาเช่า (Leases)

- ให้จัดประเภทสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้เป็นสัญญาเช่าการเงิน (\*\*สัญญาเช่าเงินทุน) หากเกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์
  - สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า → เช่าซื้อ
  - ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่คาดว่าจะต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก ณ วันที่สิทธิเลือกมีผลบังคับใช้ เช่น สิทธิเลือกฯ มีราคาประมาณไม่เกินร้อยละ 5 ของมูลค่ายุติธรรมโดยประมาณของสินทรัพย์
  - ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่โอนกรรมสิทธิ์ เช่น ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอย่างน้อยร้อยละ 80 ของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้น

# สัญญาเช่า (Leases)

- ให้จัดประเภทสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้เป็นสัญญาเช่าการเงิน (\*\*สัญญาเช่าเงินทุน) หากเกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์
  - ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า เช่น มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำดังกล่าวมีจำนวนประมาณอย่างน้อยร้อยละ 90 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
- ให้ผู้เช่ารับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า ซึ่งพิจารณา ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า

# สัญญาเช่า (Leases)

- ให้ผู้เช่านำจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าการเงินมาแยกเป็น
  - ค่าใช้จ่ายทางการเงิน และ
  - ส่วนที่จะนำไปลดหนี้สินที่ยังไม่ได้ชำระ
- ให้ผู้เช่าใช้นโยบายการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพที่เช่าตามสัญญาเช่าการเงินสอดคล้องกับวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์เสื่อมสภาพซึ่งกิจการเป็นเจ้าของ

# สัญญาเช่า (Leases)

- ให้ผู้เช่ารับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า นอกจากนี้จะมีเกณฑ์อื่นที่เป็นระบบ ซึ่งแสดงถึงประโยชน์ที่ผู้เช่าได้รับในช่วงเวลา
- ผู้ให้เช่า บันทึกรายการทางตรงกันข้ามกับผู้เช่า

- เช่าพื้นที่ 3 ปี ค่าเช่าเดือนละ 10,000 ค่าเช่าตลอดอายุสัญญาเท่ากับ 360,000
- กรณี 1 ไม่เก็บค่าเช่า 6 เดือนแรก = ค่าเช่าตลอดอายุสัญญาเท่ากับ 300,000
- บันทึกค่าเช่าเดือนแรก
- Dr. ค่าเช่า 300,000/36
- Cr. ค่าเช่าค้างจ่าย 300,000/36
  
- กรณี 2 ผู้ให้เช่าจ่ายขนย้าย 10,000 บาท ถือลดค่าเช่า ค่าเช่าตลอดอายุสัญญาเท่ากับ 350,000
- บันทึกค่าเช่าเดือนแรก
- Dr. ค่าเช่า 350,000/36
- Cr. ค่าเช่าค้างจ่าย 350,000/36

# สัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้เช่า

- รับรู้เป็นสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า หรือมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า
- เกิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์เสื่อมสภาพ และค่าใช้จ่ายทางการเงินสำหรับงวดบัญชีแต่ละงวด



# สัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้ให้เช่า

- รับรู้สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินเป็นลูกหนี้ในงบแสดงฐานะการเงิน ด้วยจำนวนที่เท่ากับเงินลงทุนสุทธิในสัญญาเช่า
- รับรู้รายได้ทางการเงินด้วยอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวด
- ผู้ให้เช่าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้แทนจำหน่ายต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการขายสำหรับงวดตามนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับการขายเสร็จเด็ดขาด

# บริษัท ผู้เช่า จำกัด ได้ทำสัญญาเช่าอุปกรณ์จากบริษัท ผู้ให้เช่า จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 โดยมีรายละเอียด ดังนี้

- อายุของสัญญาเช่า 5 ปี เป็นสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ ผู้เช่าต้องจ่ายค่าเช่าทุกวันต้นปี
- จำนวน 100,000 บาท
- ณ วันทำสัญญาเช่า อุปกรณ์มีมูลค่ายุติธรรม 400,000 บาท อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ 5 ปี และไม่มีมูลค่าคงเหลือ
- อุปกรณ์มีราคาทุน 360,000 บาท
- ผู้เช่าคิดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์โดยวิธีเส้นตรง
- อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าคือ 12.59% ต่อปี
- ให้บันทึกรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งด้านผู้เช่า และผู้ให้เช่า

วันที่	ค่าเช่ารายปี (1)	ดอกเบี้ย 12.59% (2)	หนี้สินตามสัญญาเช่าที่ ลดลง (3)	หนี้สินตามสัญญาเช่า คงเหลือ (4)
1 ม.ค. 25x1				400,000.00
1 ม.ค. 25x1	100,000.00		100,000.00	300,000.00
1 ม.ค. 25x2	100,000.00	37,769.50	62,230.50	237,769.50
1 ม.ค. 25x3	100,000.00	29,934.78	70,065.22	167,704.28
1 ม.ค. 25x4	100,000.00	21,113.69	78,886.31	88,817.97
1 ม.ค. 25x5	100,000.00	11,182.03	88,817.97	0.00
รวม	500,000.00	100,000.00	400,000.00	

# รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องด้าน **ผู้เช่า**

- 1 ม.ค. 25x1
- วันที่รับรู้รายการเช่าอุปกรณ์ครั้งแรก
- 1 ม.ค. 25x1

บันทึกการจ่ายค่าเช่า

# รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องด้าน **ผู้เช่า**

- 31 ธ.ค. 25x1

ปรับปรุงดอกเบี้ยค้างจ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน

- 1 ม.ค. 25x2

- บันทึกการจ่ายค่าเช่า

# รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องด้าน **ผู้ให้เช่า**

- 1 ม.ค. 25x1
- Dr. ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน **400,000**
  - Cr. รายได้จากการขาย **400,000**
- Dr. ต้นทุนขาย **360,000**
  - Cr. สินค้า **360,000**
- บันทึกรับรู้รายการให้เช่าอุปกรณ์ครั้งแรก
- 1 ม.ค. 25x1
- Dr. เงินสด **100,000**
  - Cr. ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน **100,000**
- บันทึกการรับค่าเช่า

# รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องด้าน **ผู้ให้เช่า**

- 31 ธ.ค. 25x1
  - Dr. ดอกเบี้ยค้างรับ 37,769.50
    - Cr. รายได้ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่า 37,769.50
    - ปรับปรุงรายได้ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่าการเงิน
  - 1 ม.ค. 25x2
  - Dr. เงินสด 100,000
    - Cr. ลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน 62,230.50
    - ดอกเบี้ยค้างรับ 37,769.50
- บันทึกการรับค่าเช่าและค่าภาษีทรัพย์สิน

## สัญญาเช่าดำเนินงาน

- **ผู้เช่า** รับรู้จำนวนเงินที่จ่ายตามสัญญาเช่าดำเนินงาน เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า
- **ผู้ให้เช่า** แสดงสินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบแสดงฐานะการเงิน ตามลักษณะของสินทรัพย์ รับรู้รายได้ค่าเช่าตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญาเช่า



# สัญญาเช่า (Leases)

- การขายและเช่ากลับคืน คือ ผู้ขายขายสินทรัพย์และทำสัญญาเช่าสินทรัพย์นั้นกลับคืนมา
  - กรณีเช่ากลับคืนเป็นสัญญาเช่าการเงิน : สิ่งตอบแทนจากการขายสูงกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์
    - ไม่ต้องรับรู้เป็นกำไรของผู้ขายที่เป็นผู้เช่า
    - แต่ต้องรับรู้เป็นรายการรอตัดบัญชีและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่า

# สัญญาเช่า (Leases)

- การขายและเช่ากลับคืน
- กรณีเช่ากลับคืนเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน
  - ราคาขาย = มูลค่ายุติธรรม : รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนจากการขายทันที
  - ราคาขาย < มูลค่ายุติธรรม : รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนจากการขายทันที  
เว้นแต่จะได้รับการชดเชยให้บันทึกขาดทุนจากการขายเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามสัดส่วนของจำนวนค่าเช่าที่จ่ายในแต่ละงวดตามระยะเวลา
  - ราคาขาย > มูลค่ายุติธรรม : รับรู้จำนวนที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมเป็นรายการรอการตัดบัญชีและตัดจำหน่ายตามระยะเวลา

บริษัท ก จำกัด ได้ทำสัญญาขายอุปกรณ์แล้วเช่ากลับอุปกรณ์จากบริษัท ข จำกัด เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25X1 โดยมีรายละเอียด ดังนี้

- อุปกรณ์มีราคาทุน 360,000 บาท
- ราคาตลาด 400,000 บาท แต่บริษัทขายออกไปในราคา 440,000 บาท
- อายุของสัญญาเช่า 5 ปี เป็นสัญญาเช่าที่บอกเลิกไม่ได้ ผู้เช่าต้องจ่ายค่าเช่าทุกวันต้นปี
- จำนวน 100,000 บาท
- ณ วันทำสัญญาเช่า อุปกรณ์มีมูลค่ายุติธรรม 400,000 บาท อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ 5 ปี และไม่มีมูลค่าคงเหลือ
- ผู้เช่าคิดค่าเสื่อมราคาอุปกรณ์โดยวิธีเส้นตรง
- อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่าคือ 12.59% ต่อปี
- ให้บันทึกรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องทั้งด้านผู้เช่า และผู้ให้เช่า

วันที่	ค่าเช่ารายปี (1)	ดอกเบี้ย 12.59% (2)	หนี้สินตามสัญญาเช่าที่ ลดลง (3)	หนี้สินตามสัญญาเช่า คงเหลือ (4)
1 ม.ค. 25x1				400,000.00
1 ม.ค. 25x1	100,000.00		100,000.00	300,000.00
1 ม.ค. 25x2	100,000.00	37,769.50	62,230.50	237,769.50
1 ม.ค. 25x3	100,000.00	29,934.78	70,065.22	167,704.28
1 ม.ค. 25x4	100,000.00	21,113.69	78,886.31	88,817.97
1 ม.ค. 25x5	100,000.00	11,182.03	88,817.97	0.00
รวม	500,000.00	100,000.00	400,000.00	

# รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องด้าน **ผู้เช่า**

- 1 ม.ค. 25x1

บันทึกรับรู้รายการให้เช่าอุปกรณ์ครั้งแรก

บันทึกรับรู้รายการเช่าอุปกรณ์ครั้งแรก

บันทึกการจ่ายค่าเช่า

# รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องด้าน **ผู้เช่า**

- 31 ธ.ค. 25x1

ปรับปรุงดอกเบี้ยค้างจ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน

- 1 ม.ค. 25x2

- บันทึกการจ่ายค่าเช่า

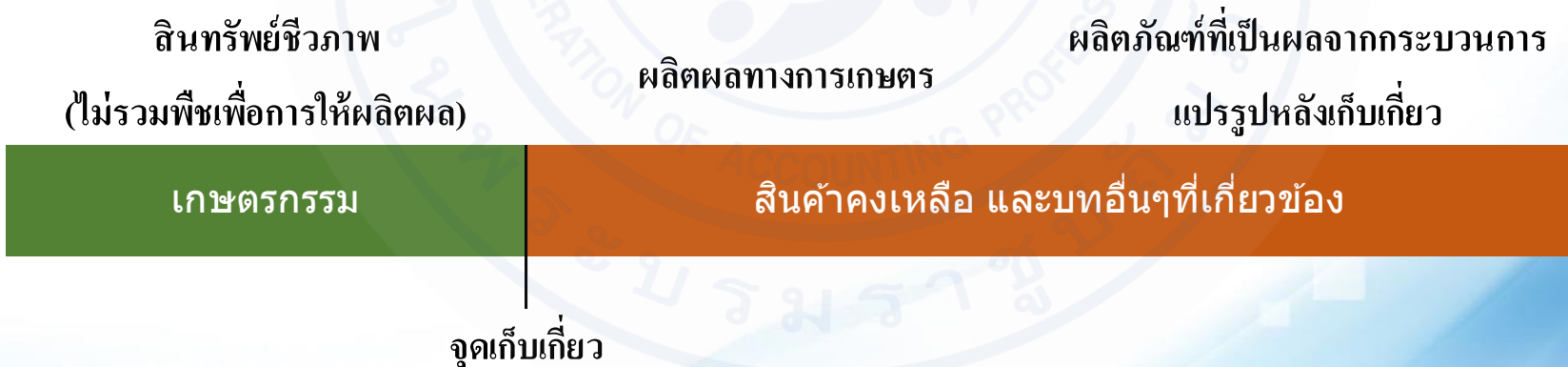
# เกษตรกรรม

- **กิจกรรมทางการเกษตร** หมายถึง การบริหารการเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพและการเก็บเกี่ยวของสินทรัพย์ชีวภาพเพื่อการขาย หรือเพื่อเปลี่ยนเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร หรือเพื่อเพิ่มจำนวนสินทรัพย์ชีวภาพ
- **ผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร** หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่เก็บเกี่ยวได้จากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจการ
- **สินทรัพย์ชีวภาพ** หมายถึง สัตว์หรือพืชที่มีชีวิต
- **พืชเพื่อการให้ผลผลิต** หมายถึง พืชที่มีชีวิตซึ่ง (1) ใช้ในกระบวนการผลิตหรือเพื่อจัดหาซึ่งผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร (2) คาดว่าจะให้ผลผลิตมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลา และ (3) มีความเป็นไปได้ที่ยากยิ่งที่จะขายเป็นผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร เว้นแต่เป็นการขายเศษซากที่เป็นผลพลอยได้
- **การเก็บเกี่ยว** หมายถึง การแยกผลผลิตออกจากสินทรัพย์ชีวภาพหรือการยุติกระบวนการดำรงชีวิตของสินทรัพย์ชีวภาพ
- **การเปลี่ยนรูปเชิงชีวภาพ** หมายถึง กระบวนการซึ่งก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในเชิงคุณภาพหรือปริมาณของสินทรัพย์ชีวภาพ ประกอบด้วย **การเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลผลิต และการขยายพันธุ์**
- **ต้นทุนในการขาย** หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ โดยไม่รวมถึงต้นทุนทางการเงินและภาษีเงินได้

# เกษตรกรรม

## กิจการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร

- สินทรัพย์ชีวภาพ เว้นแต่พืชเพื่อการให้ผลิตผลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตรให้ถือปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ
- ผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว





# เกษตรกรรม

สินทรัพย์ชีวภาพ		สินค้ำคงเหลือ และบตออื่นๆที่เกี่ยวข้อง	
ปฏิบัติตามบทที่ 10 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	ปฏิบัติตามบทที่ 22 เรื่อง เกษตรกรรม	ผลิตผลทาง การเกษตร	ผลิตภัณฑ์จาก กระบวนการแปรรูป หลังเก็บเกี่ยว
<ul style="list-style-type: none"> <li>-</li> <li>-</li> <li>-</li> <li>-</li> </ul> <p>เถาองุ่น ไม้ผล</p>	<p>แกะ โคนม สุกร ต้นไม้ป่าปลูกเพื่อไม้ แปรรูป ผลองุ่นที่เถาองุ่น ผลไม้ที่ต้นไม้</p>	<p>ขนแกะ นํานม สุกรชำแหละ ต้นไม้ที่ถูกตัด องุ่นที่เก็บเกี่ยว ผลไม้ที่เก็บเกี่ยว</p>	<p>เส้นใย พรหม เนยแข็ง ไส้กรอก แฮม ท่อนซุง ไม้แปรรูป เหล้าองุ่น ผลไม้แปรรูป</p>

# การรับรู้สินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตร

- ต้องรับรู้เมื่อมีคุณสมบัติทุกข้อ ดังนี้
  - กิจการสามารถควบคุมสินทรัพย์นั้นซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต
  - ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้น
  - มูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยปราศจากต้นทุนหรือความพยายามที่เกินควร

## เกษตรกรรม

- กิจการต้องเลือกใช้นโยบายการบัญชีกับสินทรัพย์ชีวภาพหรือผลิตผลทางการเกษตร โดยใช้วิธี**ราคาทุน**หรือวิธี**มูลค่ายุติธรรม**

- **วิธีราคาทุน** ราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า
- **วิธีมูลค่ายุติธรรม** มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย

## การวัดมูลค่า – วิธีมูลค่ายุติธรรม

- กิจกรรมต้องวัดมูลค่าของ**สินทรัพย์ชีวภาพ**เมื่อมีการรับรู้เริ่มแรกและ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขายให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน
- **ผลผลิตทางการเกษตร**ที่เกิดจากสินทรัพย์ชีวภาพของกิจกรรมต้องวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการขาย ณ จุดเก็บเกี่ยว มูลค่ายุติธรรมที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันนั้น

# การกำหนดมูลค่ายุติธรรม

- ถ้ามีตลาดที่มีสภาพคล่องรองรับ ให้ใช้ราคาเสนอซื้อขายของตลาดที่คาดว่าจะนำสินค้านั้นไปจำหน่ายในการกำหนดมูลค่ายุติธรรม
- ถ้าไม่มีตลาดที่มีสภาพคล่อง อาจใช้วิธีหนึ่งหรือหลายวิธีดังต่อไปนี้
  - ราคาของธุรกรรมล่าสุดที่เกิดขึ้นในตลาด
  - ราคาตลาดของสินทรัพย์อื่นที่คล้ายคลึงกัน
  - ราคาเทียบเคียง

# การกำหนดมูลค่ายุติธรรม

- ในบางกรณี แหล่งข้อมูลข้างต้นอาจให้ข้อสรุปของมูลค่ายุติธรรมที่แตกต่างกัน ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาถึงเหตุผลของความแตกต่างนั้น เพื่อให้การประมาณมูลค่ายุติธรรมน่าเชื่อถือและสมเหตุผลมากที่สุด
- ต้องพิจารณาว่ามูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ที่คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยตลาด ให้ผลการวัดมูลค่าของมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือหรือไม่

## ตัวอย่าง – วิธีมูลค่ายุติธรรม

- ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25X1 บริษัทซื้อลูกหมู 10 ตัว ในราคาตัวละ 1,500 บาท รวมมูลค่า 15,000 บาท โดยมีค่าใช้จ่ายในการขายประมาณร้อยละ 3 ของราคาตลาด
- ระหว่างปี บริษัทมีค่าอาหารและยา จำนวน 6,000 บาท
- ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ราคาตลาดของหมูที่เลี้ยง อยู่ที่ราคาตัวละ 3,000 บาท

# ตัวอย่าง – การบันทึกบัญชี

- ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 25X1

Dr.

Cr.

- ระหว่างปี

Dr.

Cr.

- ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

Dr.

Cr.



## การวัดมูลค่า – วิธีราคาทุน

- กรณีที่มูลค่ายุติธรรมไม่สามารถหาได้โดยง่ายโดยปราศจากต้นทุนหรือความพยายามที่เกินควร กิจการ**ต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ชีวภาพด้วยราคาทุน** หักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม
- กิจการ**ต้องวัดมูลค่าของผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร**ที่เกิดจากสินทรัพย์ชีวภาพ**ด้วยราคาทุน ณ จุดเก็บเกี่ยว** มูลค่ายุติธรรมที่ได้นี้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าคงเหลือ ณ วันนั้น

# เงินอุดหนุนรัฐบาล

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล หมายถึง ความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปของการ โอนทรัพยากรให้แก่กิจการ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่กิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการทั้งที่ได้ปฏิบัติแล้วในอดีตและที่จะปฏิบัติในอนาคต

กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้ก็ต่อเมื่อ เป็นไปตามเงื่อนไข ดังนี้

1. กรณีที่เงินอุดหนุน **ไม่ได้กำหนดเงื่อนไข** ที่ผู้รับต้องปฏิบัติตามในอนาคต กิจการจะรับรู้เป็นรายได้ก็ต่อเมื่อมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้น
2. กรณีเงินอุดหนุน **กำหนดเงื่อนไข** ที่ผู้รับต้องปฏิบัติตามในอนาคต กิจการจะรับรู้เป็นรายได้ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนที่กำหนดไว้เท่านั้น

รับรู้รายได้ ตามเกณฑ์การรับรู้รายได้ อย่างเป็นระบบตลอดระยะเวลาที่รับรู้ต้นทุนที่อุดหนุน

ไม่ได้ครอบคลุมถึงความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ให้แก่กิจการในรูปของประโยชน์ที่ใช้ในการกำหนดกำไรหรือขาดทุนทางภาษีหรือสามารถใช้กำหนดหรือจำกัดจำนวนหนี้สินภาษีเงินได้ เช่น การส่งเสริมจาก BOI

# เงินอุดหนุนรัฐบาล

**เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์** คือ เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มีเงื่อนไขหลักให้กิจการที่เข้าข่ายได้รับเงินอุดหนุนต้องซื้อ สร้าง หรือจัดหาสินทรัพย์ระยะยาวโดยอาจมีเงื่อนไขรองที่เกี่ยวกับการจำกัดประเภทหรือสถานที่ตั้งของสินทรัพย์หรือระยะเวลาที่กิจการต้องจัดหาหรือถือครองสินทรัพย์นั้น

กิจการต้องแสดงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยสามารถเลือกแสดงได้ 2 วิธี ดังนี้

1. กิจการรับรู้เงินอุดหนุน**เป็นรายได้รอการรับรู้และทยอยรับรู้ในงบกำไรขาดทุน**ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือ
2. กิจการนำเงินอุดหนุนมาแสดง**หักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง**เพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ และทยอยรับรู้ในงบกำไรขาดทุนตลอดอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์เสื่อมสภาพ (ในรูปของค่าเสื่อมราคาที่ลดลง)

เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ คือ เงินอุดหนุนอื่นจากรัฐบาลที่ไม่ใช่เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

# ตัวอย่าง - เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

บริษัท ซื้อเครื่องจักรที่ช่วยลดการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ มูลค่า 50 ล้านบาท โดยได้รับเงินสนับสนุนจากรัฐบาลมูลค่า 5 ล้านบาท โดยเครื่องจักรนี้มีอายุการใช้งาน 20 ปี

วิธี รับรู้เงินอุดหนุนเป็นรายได้รอรับรู้		วิธี นำเงินอุดหนุนหักมูลค่าของสินทรัพย์	
วันที่ได้รับเงินอุดหนุน		วันที่ได้รับเงินอุดหนุน	
Dr. เงินสด	5,000,000	Dr. เงินสด	5,000,000
Cr. รายได้รอรับรู้	5,000,000	Cr. เครื่องจักร	5,000,000
วันที่ซื้อเครื่องจักร		วันที่ซื้อเครื่องจักร	
Dr. เครื่องจักร	50,000,000	Dr. เครื่องจักร	50,000,000
Cr. เงินสด	50,000,000	Cr. เงินสด	50,000,000
ณ วันสิ้นปี		ณ วันสิ้นปี	
Dr. ค่าเสื่อมราคา	2,500,000	Dr. ค่าเสื่อมราคา	2,250,000
Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	2,500,000	Cr. ค่าเสื่อมราคาสะสม	2,250,000
Dr. รายได้รอรับรู้	250,000		
Cr. รายได้เงินอุดหนุนรัฐบาล	250,000		

# การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

- การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ หมายถึง การค้นหาแหล่งทรัพยากรแร่ ซึ่งรวมถึงแร่ธาตุ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ซึ่งคล้ายคลึงกัน (similar non-regenerative resources) หลังจากที่กิจการได้รับสิทธิทางกฎหมายให้สำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ รวมทั้งการกำหนดความเป็นไปได้ทางเทคนิคและความเป็นไปได้ในเชิงพาณิชย์ของการสกัดทรัพยากรแร่

ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ เว้นแต่เรื่องของการลดลงของมูลค่า

การวัดมูลค่า

เมื่อเริ่มแรก

ภายหลังการรับรู้รายการ

ราคาทุน

ตามแนวทางของ สินทรัพย์ถาวร หรือ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

# การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

## การลดลงของมูลค่า

ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่ามีมูลค่าลดลงอย่างถาวร ตัวอย่างเช่น

1. ช่วงเวลาซึ่งกิจการมีสิทธิในการสำรวจพื้นที่ที่ระบุไว้ได้หมดลงในระหว่างงวด หรือกำลังจะหมดลงในอนาคตอันใกล้ และสิทธิดังกล่าวจะไม่มีต่อการอายุ
2. ไม่ได้มีการวางแผนงานหรือจัดสรรงบประมาณสำหรับรายจ่ายในการสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ต่อไปอีกในพื้นที่ที่ระบุไว้ ซึ่งต้องใช้เงินจำนวนมาก
3. การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ในพื้นที่ที่ระบุไว้ไม่ได้นำไปสู่การค้นพบทรัพยากรแร่ในปริมาณที่เป็นไปได้เชิงพาณิชย์ และกิจการได้ตัดสินใจหยุดกิจกรรมการสำรวจและการประเมินค่าในพื้นที่ดังกล่าว
4. มีข้อมูลเพียงพอที่ชี้ให้เห็นว่า แม้ว่าการพัฒนาพื้นที่ดังกล่าวน่าจะดำเนินต่อไปได้ แต่มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าไม่น่าจะได้รับคืนเต็มจำนวนจากการพัฒนาที่ประสบความสำเร็จหรือจากการขาย

กิจการต้อง**รับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่า**ของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าใน**งบกำไรขาดทุน** ในกรณีที่**ไม่ปรากฏ**ว่ามีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ข้างต้น**อีกต่อไป** กิจการสามารถบันทึกกลับรายการผลขาดทุนดังกล่าวได้

# ข้อตกลงสัมปทานบริการ (ทางเลือก)

**ข้อตกลงสัมปทานบริการ** หมายถึง ข้อตกลงที่รัฐบาลหรือหน่วยงานภาครัฐอื่นๆ (ผู้ให้สัมปทาน) ทำสัญญากับผู้ประกอบการภาคเอกชนให้พัฒนา (หรือยกระดับ)

เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. ผู้ให้สัมปทาน **ควบคุมหรือกำกับดูแล** ประเภทของบริการที่ผู้ประกอบการต้องดำเนินการในการจัดหาโครงสร้างพื้นฐานเพื่อให้บริการ กลุ่มผู้ใช้บริการ และราคาค่าบริการ และ
2. ผู้ให้สัมปทาน **ควบคุมส่วนได้เสีย** ใดๆ ในโครงสร้างพื้นฐานเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของข้อตกลง ไม่ว่าจะโดยการเป็นเจ้าของ การได้รับประโยชน์ หรือวิธีอื่นใด

# ข้อตกลงสัมปทานบริการ (ทางเลือก)

ข้อตกลงสัมปทานบริการสามารถแบ่งได้ 2 ประเภท โดยแบ่งตามสิ่งตอบแทนที่ผู้ให้สัมปทาน

ให้แก่ผู้ประกอบการ ดังนี้

ผู้ประกอบการ ได้รับเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน –

- รับผลตอบแทนจากผู้ให้สัมปทาน เสมือนการให้กู้เงิน พร้อมรับดอกเบี้ย

ผู้ประกอบการ ได้รับเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน –

- รับผลตอบแทนจากผู้ใช้บริการ รับรู้รายได้โดยมีค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ถาวร เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุน



# วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

กิจการต้องปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นครั้งแรก ดังนี้

1. โดยใช้**วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง**
2. โดยใช้**วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป**
3. โดยการ**รับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลัง**จากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม) ณ วันที่นำมาปฏิบัติใช้ครั้งแรก
4. โดยการ**ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน** เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

# วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

## 1. โดยใช้วิธีปรับงบการเงินย้อนหลัง

- เพิ่มเติมนิยามของเงินลงทุนในบริษัทย่อย (กรณีกิจการจัดทาเฉพาะงบบการเงินแบบ Individual เท่านั้น)
- การจัดทางบกาไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- การใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดาเนินงาน (ที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท)

## 2. โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

- สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า (เปลี่ยนวิธีการคานวณ)
- การใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดาเนินงาน (ที่ไม่ใช่สกุลเงินบาท)
- การรวมธุรกิจ (เปลี่ยนจาก TFRS 3 มาเป็น “ซื้อสินทรัพย์”)
- อนุพันธ์ (กรณีเลือกเปิดเผยข้อมูลเท่านั้น)
- การตีราคาใหม่

# วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่าน

## 3. โดยการรับรู้ผลกระทบสะสมย้อนหลังจากการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสม

- เงินอุดหนุนจากรัฐบาล
- เกษตรกรรม: สินทรัพย์ชีวภาพและผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว
- อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- อนุพันธ์ (กรณีเลือกรับรู้รายการที่ไม่ใช่การบัญชีป้องกันความเสี่ยง)
- การวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือ (ผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร ผลิตภัณฑ์จากป่าไม้ ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่/ นายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์)

## 4. โดยการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก



# Q&A

เอกสารนี้ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายลิขสิทธิ์และกฎหมายอื่นที่ใช้บังคับ ห้ามผู้ใดนำเอกสารหรืองานดังกล่าวไปใช้อย่างอื่น หรือกระทำให้เผยแพร่ หรือกระทำได้ด้วยประการใดๆ นอกจากการใช้ที่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรหรือตามกฎหมาย หากปรากฏว่ามีการใช้หรือกระทำได้ด้วยประการใดๆ โดยไม่ถูกต้อง สมาวิชาชีพบัญชีและ/หรือผู้บรรยายขอสงวนสิทธิ์ดำเนินคดีต่อผู้ละเมิดและเรียกค่าเสียหายตามกฎหมายต่อไป"



# Thank you



<https://www.tfac.or.th>



@TFAC.FAMILY



tfac@tfac.or.th



<https://www.facebook.com/TFAC.FAMILY>



<https://www.youtube.com/TFACFamily>



02 685 2500

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation. Materials published may only be reproduced with the consent of TFAC.