

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม

บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม อธิบายถึงวิธีการวัดมูลค่ายุติธรรมเพื่อวัตถุประสงค์ในการรายงานทางการเงิน ทั้งนี้มิได้เป็นการกำหนดการวัดมูลค่ายุติธรรมที่นอกเหนือไปจากที่ต้องปฏิบัติอยู่แล้วหรือที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นอนุญาตให้ปฏิบัติ เพียงแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้รวมแนวปฏิบัติสำหรับการวัดมูลค่ายุติธรรม ซึ่งจากเดิมมีอยู่กระจัดกระจายในมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับ มารวมอยู่ในมาตรฐานฉบับเดียว เพื่อให้มีความสอดคล้องกันทั้งการวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรมในรายงานทางการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นที่กำหนดหรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรม หรือเปิดเผยเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นบางเรื่องดังต่อไปนี้

ยกเว้นทั้งการวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรม

1. การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
2. รายการเข้าภายใต้ของเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า
3. การวัดมูลค่าที่มีลักษณะคล้ายคลึงมูลค่ายุติธรรม แต่ไม่ใช่มูลค่ายุติธรรม เช่น มูลค่าสุทธิที่จะได้รับในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ หรือมูลค่าจากการใช้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ยกเว้นเฉพาะการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการวัดมูลค่ายุติธรรม

1. สินทรัพย์โครงการที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน
2. เงินลงทุนในโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงานที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน
3. สินทรัพย์ซึ่งมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนการจำหน่ายตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ ที่มีการแก้ไขคำนิยามของคำว่ามูลค่ายุติธรรม ซึ่งจากเดิมคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมหมายถึง “จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน หรือจำนวนเงินที่จ่ายชำระหนี้สินในขณะนี้ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ

ในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน” โดยได้เปลี่ยนเป็น “ราคาที่จะได้รับการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า” ซึ่งจะเห็นได้ว่านิยามของคำว่ามูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้แตกต่างไปจากเดิม เช่น การพิจารณามูลค่ายุติธรรมตามมุมมองของผู้ร่วมตลาด และการพิจารณามูลค่ายุติธรรมตามข้อสมมติว่าเป็นรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ เป็นต้น ดังนั้นหลักเกณฑ์และวิธีการในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และหนี้สินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมตามการเปลี่ยนแปลงของคำนิยาม

นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ยังกำหนดให้กิจการต้องระบุลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมตามลักษณะของข้อมูลที่นำมาใช้ เพื่อกำหนดข้อมูลขั้นต่ำที่จำเป็นต้องเปิดเผยในงบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในที่มาของมูลค่ายุติธรรมมากยิ่งขึ้น

คำนิยามคำศัพท์และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

มูลค่ายุติธรรม หมายถึง ราคาที่จะได้รับการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า

ตลาดหลัก (Principal market) หมายถึง ตลาดที่มีปริมาณ และระดับกิจกรรมของสินทรัพย์นั้นและหนี้สินนั้นมากที่สุด

ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (Most advantageous market) หมายถึง ตลาดที่จำนวนเงินที่จะได้รับการขายสินทรัพย์เป็นจำนวนมากที่สุดหรือตลาดที่จำนวนเงินที่จ่ายคืนเพื่อโอนหนี้สินเป็นจำนวนน้อยที่สุด ภายหลังจากที่ได้พิจารณาต้นทุนการทำรายการ และต้นทุนของการขนส่งแล้ว

ต้นทุนการทำรายการ หมายถึง ต้นทุนในการขายสินทรัพย์หรือโอนหนี้สินในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกิดจากการจำหน่ายหรือโอนหนี้สิน และเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อต่อไปนี้

- (ก) เป็นผลโดยตรงจากรายการและจำเป็นต่อรายการนั้น
- (ข) จะไม่เกิดขึ้น หากไม่มีการตัดสินใจในการขายสินทรัพย์หรือการโอนหนี้สิน (คล้ายคลึงกับต้นทุนในการขายตามที่ให้ความหมายไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่องสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก)

ต้นทุนในการขนส่ง หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อขนส่งสินทรัพย์จากสถานที่ปัจจุบันไปยังตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด)

ผู้ร่วมตลาด (Market participants) หมายถึง ผู้ซื้อและผู้ขายในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น โดยมีลักษณะทั้งหมดดังนี้

- (ก) มีความเป็นอิสระจากกัน คือไม่ใช่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน แม้ว่าอาจจะนำ

ราคาในการทำรายการของบุคคลที่เกี่ยวข้องมาใช้เป็นข้อมูลในการวัดมูลค่ายุติธรรม หากกิจการมีหลักฐานว่ารายการนั้นเป็นไปตามเงื่อนไขตลาด

- (ข) มีความรอบรู้ มีความเข้าใจอย่างสมเหตุสมผลเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สิน และรายการ โดยใช้ข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่ รวมถึงข้อมูลที่อาจได้มาจากการตรวจสอบวิเคราะห์สถานะ (due diligence) อันเป็นปกติหรือตามประเพณีปฏิบัติ
- (ค) สามารถที่จะเข้าทำรายการสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น
- (ง) เต็มใจที่จะเข้าทำรายการสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น เช่น ถูกใจแต่ไม่ได้ถูกบังคับ ให้ทำ

รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ หมายถึง รายการที่ถือว่ามีโอกาสซื้อขายในตลาดสำหรับระยะเวลาก่อนวันที่วัดมูลค่า เพื่อให้เวลากับกิจกรรมทางตลาดที่เป็นปกติและเป็นประเพณีปฏิบัติสำหรับรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น โดยไม่ใช่รายการที่เกิดขึ้นจากการบังคับ (เช่น บังคับเลิกกิจการหรือการขายในภาวะที่กิจการมีปัญหาทางการเงิน)

สินทรัพย์หรือหนี้สินที่วัดมูลค่ายุติธรรม

ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องพิจารณาถึงลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นซึ่งผู้ร่วมตลาดจะนำมาพิจารณา ในกรณีของสินทรัพย์ ตัวอย่างลักษณะของสินทรัพย์ที่ต้องพิจารณา ได้แก่ สภาพและสถานที่ตั้ง และข้อจำกัดในการขายหรือใช้สินทรัพย์ เป็นต้น อย่างไรก็ตามถ้าลักษณะดังกล่าวเป็นลักษณะเฉพาะสำหรับผู้ถือสินทรัพย์ โดยไม่โอนไปกับสินทรัพย์ ในการสมมติว่าจะขาย กิจการต้องไม่พิจารณารวมข้อจำกัดดังกล่าวในการวัดมูลค่ายุติธรรม

ตัวอย่างที่ 1 ข้อจำกัดในการใช้สินทรัพย์

ในปี 25X1 บริษัท ก จำกัด ได้ซื้อที่ดินและอาคารโรงงานเพื่อใช้ประกอบกิจการ โดยมีเงื่อนไขห้ามเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์การใช้งานของสินทรัพย์เป็นอย่างอื่นเป็นระยะเวลา 10 ปี อย่างไรก็ตามเงื่อนไขดังกล่าวจะหมดไป ถ้าบริษัทขายที่ดินและอาคารโรงงานดังกล่าวให้แก่ผู้อื่น ดังนั้นในการวัดมูลค่ายุติธรรม บริษัทต้องไม่พิจารณารวมเงื่อนไขดังกล่าว เนื่องจากข้อจำกัดดังกล่าวเป็นลักษณะเฉพาะของผู้ถือสินทรัพย์เท่านั้น ไม่ใช่ลักษณะของสินทรัพย์ที่ผู้ร่วมตลาดรายอื่นจะต้องนำมาพิจารณา

ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินด้วยมูลค่ายุติธรรมอาจจะวัดเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินเดี่ยวหรือกลุ่มของสินทรัพย์ กลุ่มของหนี้สิน หรือกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สิน โดยขึ้นอยู่กับหน่วยวัดทางบัญชี ซึ่งหน่วยวัดทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินต้องกำหนดให้สอดคล้องกับ มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่กำหนดหรืออนุญาตให้มีการวัดมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ข้อสมมติในการวัดมูลค่ายุติธรรม

ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยต้องพิจารณาข้อสมมติดังต่อไปนี้

1. ตลาดหลักและตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (Principal and most advantageous markets)

การวัดมูลค่ายุติธรรมมีข้อสมมติที่ว่ารายการที่จะขายสินทรัพย์ หรือที่จะโอนหนี้สินเกิดขึ้นใน ตลาดหลัก หรือในกรณีที่ไม่มีตลาดหลักให้ใช้ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด อย่างไรก็ตาม กิจการไม่จำเป็นต้องใช้ความพยายามในทุกวิถีทางเพื่อค้นหาตลาดที่เป็นไปได้ทั้งหมดในการระบุตลาดหลัก หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุดในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก แต่ต้องพิจารณาถึงข้อมูลทั้งหมดที่มีอยู่อย่างสมเหตุสมผล หากไม่มีหลักฐานขัดแย้งอื่นตลาดที่โดยปกติกิจการจะเข้าไปทำรายการขายสินทรัพย์ หรือเปลี่ยนมือหนี้สินให้สันนิษฐานว่าเป็นตลาดหลัก หรือในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก ให้สันนิษฐานว่าเป็นตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด

ราคาในตลาดหลัก (หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด) ที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน ไม่ต้อง ปรับปรุงด้วยต้นทุนการทำรายการ เนื่องจากต้นทุนการทำรายการมิใช่ลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ในทางตรงกันข้าม การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ต้องปรับปรุงด้วยต้นทุนในการขนส่งที่จะเกิดขึ้นจากการขนส่งสินทรัพย์ในสถานที่อยู่ปัจจุบันไปยังตลาด เนื่องจากสถานที่ถือเป็นลักษณะของสินทรัพย์

ตารางสรุปต้นทุนการทำรายการและต้นทุนในการขนส่ง

	สำหรับการพิจารณา ตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด	สำหรับการพิจารณา วัดมูลค่ายุติธรรม
ต้นทุนการทำรายการ	✓	✗
ต้นทุนในการขนส่ง	✓	✓

ตัวอย่างที่ 2 ตลาดหลักและตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด

บริษัท ก จำกัด ถือสินทรัพย์ที่สามารถทำรายการขายได้ทั้งตลาด A B และ C ข้อมูลในตลาดแต่ละแห่งเป็นดังนี้

	ตลาด A	ตลาด B	ตลาด C
สัดส่วนปริมาณซื้อขายของตลาด	70%	20%	10%
สัดส่วนปริมาณซื้อขายในอดีตของบริษัท ก	20%	60%	20%
ราคาต่อหน่วย (บาท)	100	110	90
ต้นทุนการทำรายการ (บาท)	(1)	(2)	(2)
ต้นทุนในการขนส่ง (บาท)	(3)	(4)	(2)
เงินสดที่จะได้รับสุทธิ (บาท)	96	104	86

จากข้อมูลดังกล่าวตลาดหลัก ได้แก่ ตลาด A เนื่องจากมีปริมาณกิจกรรมการซื้อขายสูงที่สุด สำหรับตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด ได้แก่ ตลาด B เนื่องจากมีเงินสดที่จะได้รับสุทธิมากที่สุด อย่างไรก็ตาม การพิจารณามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ในกรณีนี้ต้องไม่พิจารณามูลค่ายุติธรรมจากตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุด (ตลาด B) เนื่องจากสินทรัพย์ดังกล่าวมีตลาดหลัก (ตลาด A) และ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บริษัท ก สามารถทำรายการซื้อขายในตลาดหลักได้ ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ดังกล่าว ต้องพิจารณาจากตลาดหลัก (ตลาด A) โดยมีมูลค่าเท่ากับ 97 บาท ($100 - 3 = 97$ บาท)

2. ผู้ร่วมตลาด

กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินโดยใช้ข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน โดยสมมติว่าผู้ร่วมตลาดจะกระทำเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่ดีที่สุดของตน ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ระบุว่ามูลค่ายุติธรรมไม่ใช่มูลค่าที่เฉพาะเจาะจงไปที่กิจการใดกิจการหนึ่ง แต่เป็นมูลค่าตามมุมมองของตลาด

3. รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ

รายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติ คือ รายการที่ถือว่ามีโอกาสซื้อขายในตลาดสำหรับระยะเวลาก่อนวันที่วัดมูลค่า เพื่อให้เวลากับกิจกรรมทางตลาดที่เป็นปกติและเป็นประเพณีปฏิบัติสำหรับรายการเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น โดยไม่ใช่รายการที่เกิดขึ้นจากการบังคับ (เช่น บังคับเลิกกิจการหรือการขายในภาวะที่กิจการมีปัญหาทางการเงิน)

อย่างไรก็ตาม การกำหนดว่ารายการนั้นเกิดขึ้นในสภาพปกติ (หรือไม่ได้เกิดขึ้นในสภาพปกติ) นั้นทำได้ยาก เมื่อมีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อเปรียบเทียบกับกิจกรรมปกติในตลาดสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สิน โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่าการลดลงในปริมาณหรือระดับของกิจกรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นมีนัยสำคัญหรือไม่ มีปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- มีรายการที่เกิดขึ้นเมื่อไม่นานมานี้ในจำนวนน้อย
- การเสนอราคาไม่ได้พัฒนาจากการใช้ข้อมูล ณ ปัจจุบัน
- การเสนอราคามีความแตกต่างกันอย่างมากเนื่องจากเวลาหรือระหว่างผู้ค้า
- ส่วนต่างระหว่างราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (Bid-ask spread) ที่กว้างขึ้นหรือมีการเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ

หากกิจการสรุปว่าการลดลงดังกล่าวมีนัยสำคัญ กิจการจำเป็นต้องวิเคราะห์รายการหรือราคาเสนอซื้อขายเพิ่มเติมว่าราคาของรายการหรือราคาเสนอซื้อขายดังกล่าวยังคงแสดงถึงมูลค่ายุติธรรมหรือไม่ ถ้าราคาดังกล่าวไม่ได้แสดงถึงมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการจำเป็นต้องปรับปรุงราคาของรายการหรือราคาเสนอซื้อขายเพื่อให้สะท้อนถึงมูลค่ายุติธรรม

การประยุกต์ใช้

1. การประยุกต์ใช้กับสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงิน

การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงิน ให้พิจารณาถึงความสามารถของผู้ร่วมตลาดในการสร้างประโยชน์เชิงเศรษฐกิจโดยการใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด (Highest and best use) หรือโดยการขายสินทรัพย์ให้ผู้ร่วมตลาดรายอื่นที่จะใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด



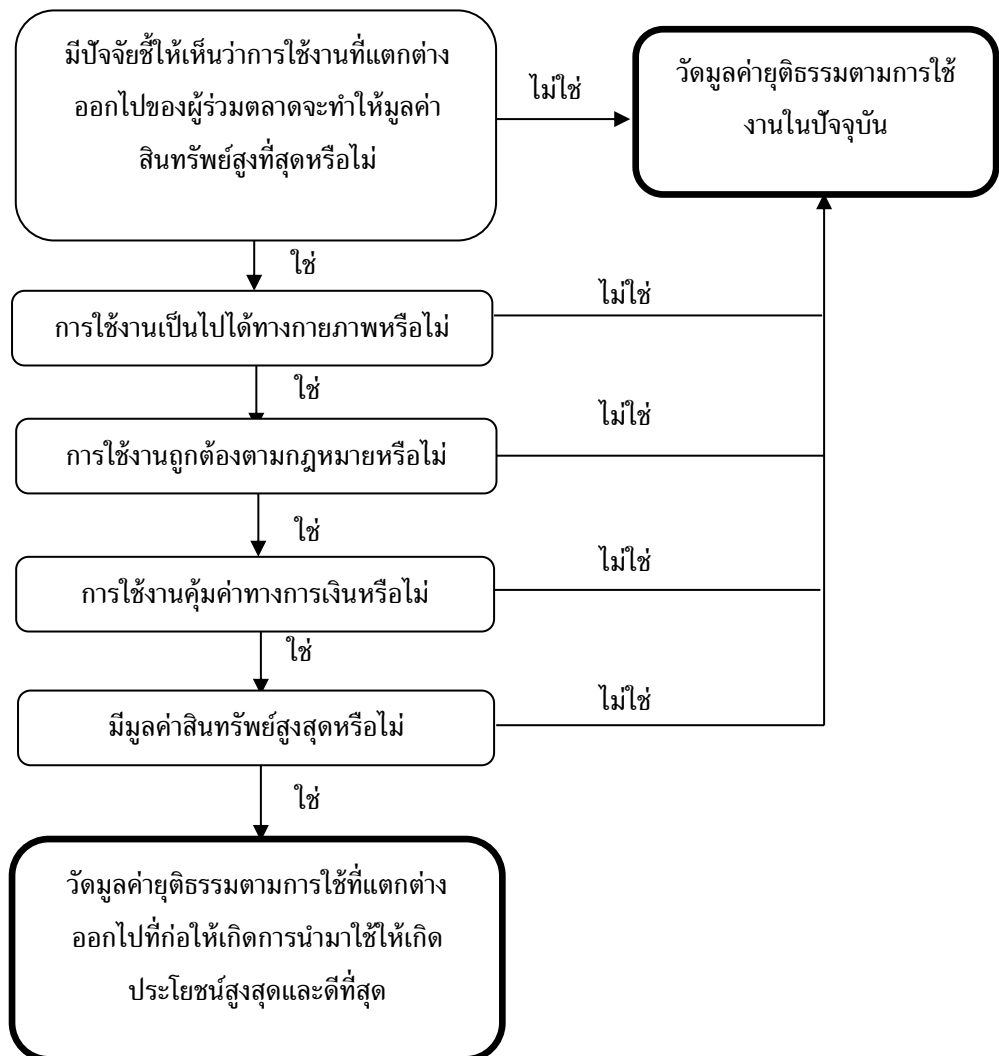
การใช้สินทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

- 1) การใช้งานที่เป็นไปได้ทางกายภาพ
- 2) การใช้งานที่ถูกต้องตามกฎหมาย
- 3) การใช้งานที่คุ้มค่าทางการเงิน

การนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดจะกำหนดจากมุมมองของผู้ร่วมตลาดแม้ว่ากิจการมีความตั้งใจที่จะนำสินทรัพย์ไปใช้ในลักษณะอื่นที่แตกต่างออกไป อย่างไรก็ตามการใช้สินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินในปัจจุบันของกิจการให้สันนิษฐานว่าเป็นการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เว้นแต่ปัจจัยตลาดหรือปัจจัยอื่นๆ ชี้ให้เห็นว่าการใช้ที่แตกต่างออกไปของผู้ร่วมตลาดจะทำให้มูลค่าของสินทรัพย์สูงที่สุด

ถ้าหากการใช้สินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เกิดจากการใช้งานร่วมกับสินทรัพย์อื่นอย่างเป็นกลุ่ม หรือการใช้ร่วมกับสินทรัพย์และหนี้สินอื่น ผู้ร่วมตลาดจะต้องสามารถจัดหาสินทรัพย์อื่นหรือสินทรัพย์และหนี้สินอื่นได้จริง และต้องมีความเกี่ยวข้องกันในการใช้งานสำหรับหนี้สินนั้นให้รวมเฉพาะหนี้สินที่ใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียน โดยต้องไม่รวมหนี้สินที่นำมาใช้เพื่อจัดหาสินทรัพย์อื่นที่ไม่อยู่ในกลุ่มสินทรัพย์

การใช้สินทรัพย์ที่มีใช้สินทรัพย์ทางการเงินให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด



ตัวอย่างที่ 3 การใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด

บริษัท ก จำกัดได้ที่ดินมาจากการรวมธุรกิจ โดยใช้เป็นที่ตั้งโรงงานเพื่อใช้ในการดำเนินงาน ภายหลังที่ดินบริเวณดังกล่าวได้มีการจัดระเบียบใหม่ โดยที่ดินดังกล่าวได้รับอนุญาตให้ใช้เป็นที่ดินสำหรับที่อยู่อาศัย และที่ดินบริเวณใกล้เคียงดังกล่าวก็ได้ถูกพัฒนาเป็นอาคารชุด มูลค่ายุติธรรมของที่ดินตามลักษณะการใช้งานมีดังนี้

มูลค่ายุติธรรมตามการใช้งานในปัจจุบันที่ใช้เป็นโรงงาน	มูลค่ายุติธรรมตามการใช้ที่แตกต่างออกไปที่ใช้เป็นอาคารชุด
ที่ดินมีมูลค่าเท่ากับ 1,000,000 บาท	ที่ดินหลังหักต้นทุนการรื้อถอนอาคารโรงงานและต้นทุนการแปลงสภาพอื่น ๆ มีมูลค่าเท่ากับ 1,500,000 บาท

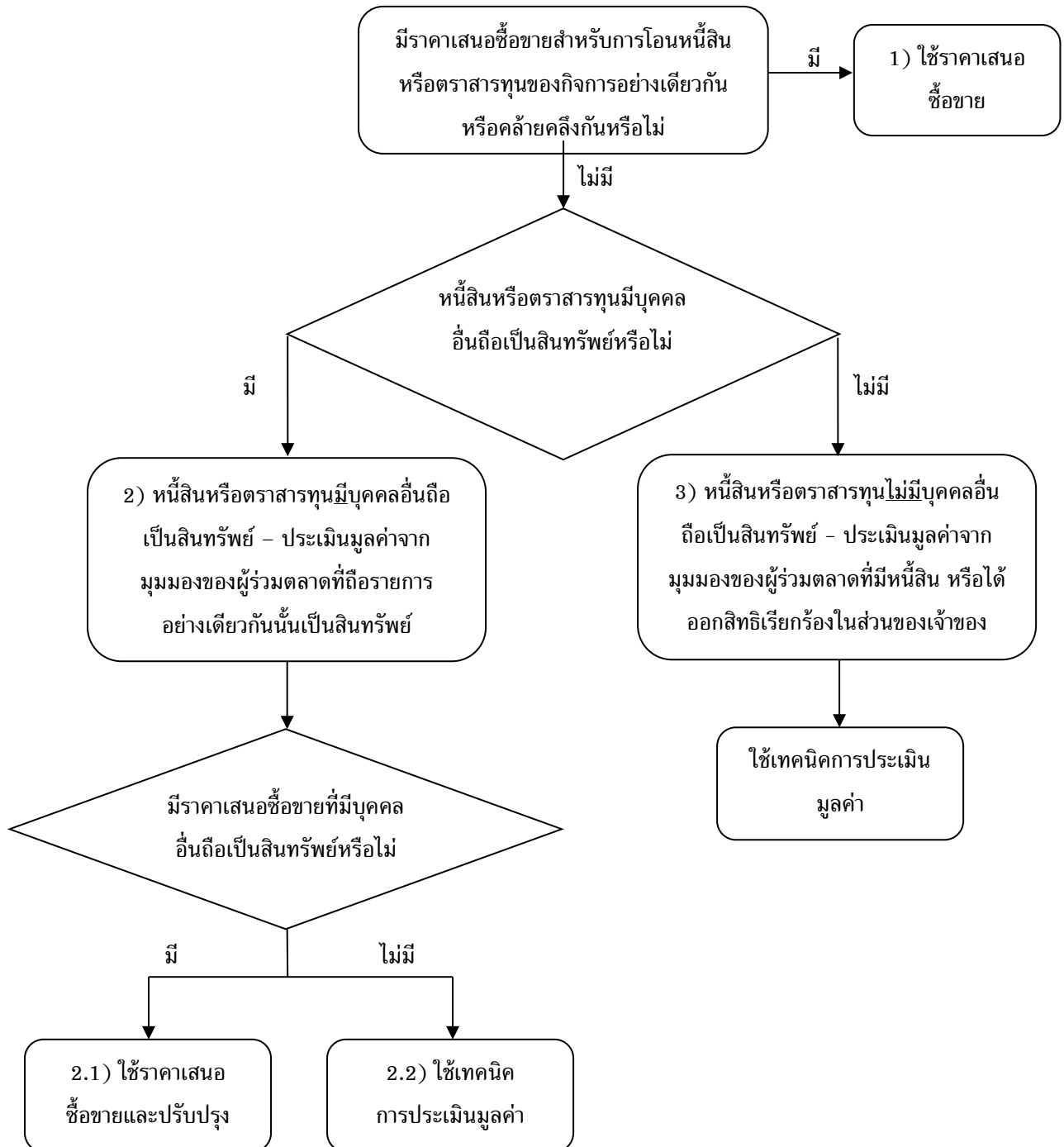
ในการพิจารณาการใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุด เนื่องจากมีปัจจัยชี้ให้เห็นว่าการใช้งานที่แตกต่างออกไปที่ใช้เป็นอาคารชุดของผู้ร่วมตลาดจะทำให้มูลค่าสินทรัพย์สูงสุด และจากการพิจารณาในเรื่องต่าง ๆ ได้แก่ การใช้งานที่เป็นไปได้ทางกายภาพ การใช้งานที่ถูกต้องตามกฎหมาย และการใช้งานที่คุ้มค่าทางการเงิน พบว่าการใช้งานที่ดินที่ใช้เป็นอาคารชุดนั้นสามารถเป็นไปได้ ดังนั้นมูลค่ายุติธรรมของที่ดินดังกล่าวต้องวัดมูลค่ายุติธรรมตามการใช้ที่แตกต่างออกไปที่ใช้เป็นอาคารชุด โดยมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 1,500,000 บาท

2. การประยุกต์ใช้กับหนี้สิน และตราสารทุนของกิจการ

การวัดมูลค่ายุติธรรมใช้ข้อสมมติว่าหนี้สิน หรือตราสารทุนของกิจการ จะถูกโอนไปยังผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

- 1) ถ้ากิจการมีราคาเสนอซื้อขายสำหรับการโอนหนี้สิน หรือตราสารทุนของกิจการอย่างเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกัน ให้กิจการใช้ราคาเสนอซื้อขายดังกล่าวในการวัดมูลค่ายุติธรรม
- 2) ถ้าไม่มีราคาเสนอซื้อขายตามที่กล่าวในข้อ 1) แต่หนี้สินหรือตราสารทุนมีบุคคลอื่นถือเป็นสินทรัพย์ ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน หรือตราสารทุนตามมุมมองของผู้ร่วมตลาดที่ถือรายการอย่างเดียวกันนั้นเป็นสินทรัพย์ โดยสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้ดังนี้
 - 2.1) ให้ใช้ข้อมูลอื่นที่สามารถสังเกตได้ เช่น ราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่ไม่มีสภาพคล่องสำหรับรายการอย่างเดียวกันที่มีบุคคลอื่นถือเป็นสินทรัพย์ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องปรับปรุงราคาเสนอซื้อขายดังกล่าว
 - 2.2) หากไม่มีราคาตาม 2.1) ให้ใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าวิธีอื่น
- 3) ถ้าไม่มีราคาเสนอซื้อขายตามที่กล่าวในข้อ 1) และหนี้สินหรือตราสารทุนไม่มีบุคคลอื่นถือตามที่กล่าวในข้อ 2) ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน หรือตราสารทุนโดยใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าจากมุมมองของผู้ร่วมตลาดที่มีหนี้สิน หรือได้ออกสิทธิเรียกร้องในส่วนของเจ้าของ

การวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินและตราสารทุนของกิจการ



มูลค่ายุติธรรมของหนี้สินต้องสะท้อนผลกระทบของความเสี่ยงที่ไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดของภาวะผูกพัน (Non-performance risk) ซึ่งความเสี่ยงดังกล่าวนั้นรวมถึงความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการ (ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ดังนั้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินต้องพิจารณาถึงผลกระทบของความเสี่ยงด้านเครดิต (ระดับความน่าเชื่อถือ) ของกิจการและปัจจัยอื่นที่อาจมีอิทธิพลต่อความน่าจะเป็นที่จะมีหรือไม่มีการปฏิบัติตามภาวะผูกพัน

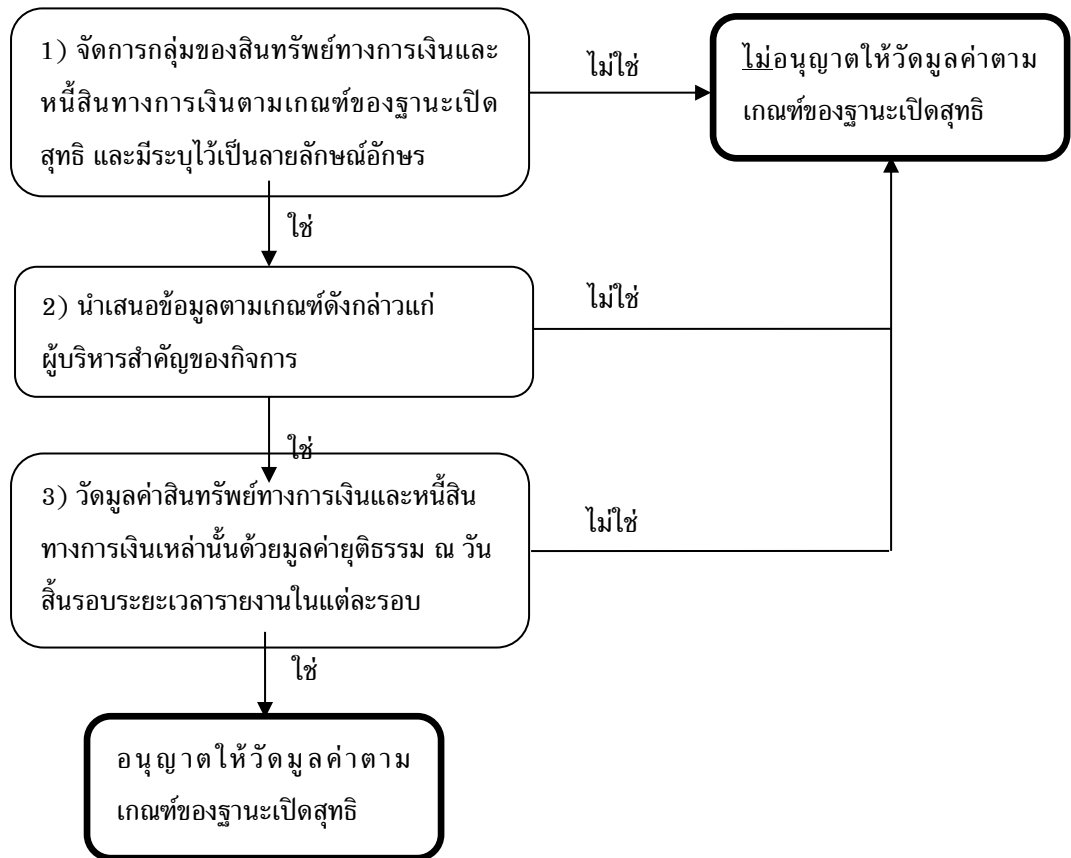
3. การประยุกต์ใช้กับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน ที่มีสถานะหักกลบลบกันสำหรับความเสี่ยงด้านตลาดหรือความเสี่ยงด้านเครดิตของคู่สัญญา

กิจการที่ถือกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินมีฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านตลาดและความเสี่ยงด้านเครดิต (ตามที่อธิบายในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ของคู่สัญญาแต่ละราย

หากกิจการจัดการกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินตามเกณฑ์ของฐานะเปิดสุทธิของกิจการต่อความเสี่ยงด้านตลาดหรือความเสี่ยงด้านเครดิต กิจการได้รับอนุญาตให้วัดมูลค่ายุติธรรมกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินบนเกณฑ์ของราคาที่จะได้รับจากการขายสถานะซื้อสุทธิ (สินทรัพย์) สำหรับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงรายการใดรายการหนึ่งหรือการจ่ายเพื่อโอนสถานะขายสุทธิ (หนี้สิน) สำหรับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงรายการใดรายการหนึ่งจากรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด เมื่อกิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 1) มีการจัดการกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินตามเกณฑ์ของฐานะเปิดสุทธิของกิจการสำหรับความเสี่ยงด้านตลาดรายการใดรายการหนึ่ง (หรือความเสี่ยงด้านตลาดหลายรายการ) หรือความเสี่ยงด้านเครดิตของคู่สัญญารายการใดรายการหนึ่งตามการบริหารจัดการความเสี่ยงหรือกลยุทธ์การลงทุนที่มีระบุไว้เป็นลายลักษณ์อักษร
- 2) นำเสนอข้อมูลตามเกณฑ์ดังกล่าวเกี่ยวกับกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สินทางการเงินให้ผู้บริหารสำคัญของกิจการ
- 3) กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินเหล่านั้นด้วยมูลค่ายุติธรรมในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในแต่ละรอบ

การวัดมูลค่ายุติธรรมของกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่มีสถานะหักกลบลบกัน
สำหรับความเสี่ยงด้านตลาดหรือความเสี่ยงด้านเครดิต



สำหรับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านตลาด ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่มีการบริหารจัดการบนเกณฑ์ของสถานะสุทธิของกิจการสำหรับความเสี่ยงด้านตลาดรายการใดรายการหนึ่ง (หรือความเสี่ยงด้านตลาดหลายรายการ) กิจการต้องใช้ราคาที่อยู่ระหว่างราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (Bid-ask spread) ซึ่งเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรมในสถานการณ์นั้นสำหรับฐานะเปิดสุทธิต่อความเสี่ยงด้านตลาดของกิจการ

สำหรับฐานะเปิดต่อความเสี่ยงด้านเครดิต ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของกลุ่มของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับคู่สัญญารายใดรายหนึ่ง กิจการต้องรวมผลกระทบของฐานะเปิดสุทธิของกิจการต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของคู่สัญญานั้น หรือฐานะเปิดสุทธิของคู่สัญญาต่อความเสี่ยงด้านเครดิตของกิจการในการวัดมูลค่ายุติธรรม

เทคนิคการประเมินมูลค่า

วัตถุประสงค์ของการใช้เทคนิคการประเมินมูลค่า คือ เพื่อประมาณการราคาสำหรับรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติในการขายสินทรัพย์ หรือการโอนหนี้สินที่จะเกิดขึ้นระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่าภายใต้สภาพปัจจุบันของตลาด ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีได้กำหนดเทคนิค

การวัดมูลค่าที่เฉพาะเจาะจง เว้นแต่ในกรณีที่มีราคาเสนอซื้อขายในตลาดซื้อขายคล่อง โดยเทคนิคการประเมินมูลค่าที่นำมาใช้แพร่หลาย ได้แก่

1. **วิธีราคาตลาด** เป็นวิธีซึ่งใช้ราคาและข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลของตลาดสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน หรือกลุ่มของสินทรัพย์และหนี้สินอย่างเดียวกันหรือที่เปรียบเทียบได้ (ที่คล้ายคลึงกัน) เช่น ธุรกิจ
2. **วิธีราคาทุน** เป็นวิธีซึ่งสะท้อนถึงจำนวนเงินที่ต้องใช้ในปัจจุบันเพื่อนำมาเปลี่ยนแทนกำลังการผลิตของสินทรัพย์ (โดยปกติ หมายถึง ต้นทุนการเปลี่ยนแทนปัจจุบัน)
3. **วิธีรายได้** เป็นวิธีซึ่งแปลงมูลค่าในอนาคต (เช่น กระแสเงินสด หรือรายได้และค่าใช้จ่าย) มาเป็นมูลค่าปัจจุบัน (คือ การคิดลด) เมื่อใช้วิธีรายได้ การวัดมูลค่ายุติธรรมสะท้อนให้เห็นถึงความคาดหวังของตลาดในปัจจุบันเกี่ยวกับจำนวนเงินในอนาคตเหล่านั้น

กิจการต้องพิจารณาใช้เทคนิคการประเมินมูลค่าที่เหมาะสมในสถานการณ์นั้น โดยอาจใช้เพียงวิธีเดียว หรือหลายวิธีขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของสถานการณ์ นอกจากนี้เทคนิคการประเมินมูลค่าที่นำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรมต้องประยุกต์ใช้โดยสม่ำเสมอ ทั้งนี้ การเปลี่ยนแปลงในเทคนิคการประเมินมูลค่าหรือการนำมาปฏิบัติใช้จะมีความเหมาะสม ถ้าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีผลให้มูลค่ายุติธรรมเป็นตัวแทนที่ดีเท่าเดิมหรือดีกว่าเดิมในสถานการณ์นั้น โดยการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด)

ข้อมูลที่ใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่า

สำหรับข้อมูลที่ใช้ในเทคนิคการประเมินมูลค่า กิจการต้องใช้ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้ที่มีความเกี่ยวข้องให้มากที่สุดและใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ให้น้อยที่สุด

- **ข้อมูลที่สามารถสังเกตได้** คือ ข้อมูลที่เกิดจากการใช้ข้อมูลตลาด เช่น ข้อมูลสาธารณะที่มีอยู่เกี่ยวกับเหตุการณ์ หรือรายการที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งสะท้อนข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะนำมาใช้เพื่อกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สิน
- **ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้** คือ ข้อมูลซึ่งไม่มีข้อมูลตลาดปรากฏและถูกพัฒนาจากข้อมูลที่ดีที่สุดที่มีอยู่เกี่ยวกับข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะนำมาใช้ในการกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น

กิจการต้องเลือกข้อมูลที่สุดคล้องกับลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ผู้ร่วมตลาดจะพิจารณา เช่น สภาพและสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ข้อจำกัดในการใช้ของสินทรัพย์ เป็นต้น ซึ่งลักษณะดังกล่าวมีผลให้ต้องมีการปรับปรุง เช่น ส่วนเพิ่มจากการควบคุมหรือส่วนลดจากส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม เป็นต้น ถ้าส่วนเพิ่มหรือส่วนลดที่สะท้อนถึงขนาดเป็นลักษณะของการถือครองของกิจการมากกว่าที่จะเป็นลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน กิจการต้องไม่ปรับปรุงในการวัดมูลค่ายุติธรรม นอกจากนี้ถ้ากิจการมีราคาเสนอซื้อขายที่เป็นข้อมูลระดับ 1 (หัวข้อลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม^๑) สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น กิจการต้องใช้ราคานั้นในการวัดมูลค่ายุติธรรมโดยไม่ต้องปรับปรุง

ในกรณีที่กิจการถือสินทรัพย์หรือหนี้สินอย่างเดียวกันเป็นจำนวนมากที่มีราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง เช่น เครื่องมือทางการเงิน แต่มีปริมาณการซื้อขายของตลาดตามปกติรายวันไม่เพียงพอที่จะรองรับปริมาณที่ถือโดยกิจการ ซึ่งคำสั่งขายในครั้งเดียวที่อาจมีผลกระทบต่อราคาเสนอซื้อขาย (ปัจจัยขนาดที่ใช้คิดลด (Blockage factor)) ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการสามารถใช้ราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่องซึ่งเป็นข้อมูลระดับ 1 ได้โดยไม่จำเป็นต้องปรับปรุงรายการ เนื่องจากเป็นลักษณะของการถือครองของกิจการมากกว่าที่จะเป็นลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน

ตัวอย่างที่ 4 ปัจจัยขนาดที่ใช้คิดลดราคา (Blockage factor)

บริษัท ก จำกัด มีเงินลงทุนจำนวนร้อยละ 20 ในบริษัท ข จำกัด ที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งมีสภาพคล่อง โดยปกติ หุ้นของบริษัท ข จำกัด จะมีปริมาณซื้อขายเฉลี่ยต่อวันที่อัตราร้อยละ 2 - 3 ถ้าบริษัท ก จำกัด ขายเงินลงทุนทั้งหมด บริษัท ก จำกัด คาดว่าจะส่งผลกระทบต่อราคาหุ้นลดลงประมาณร้อยละ 30 จากราคา ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรม อย่างไรก็ตาม ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน บริษัท ก จำกัด ไม่จำเป็นต้องปรับปรุงรายการจากสาเหตุดังกล่าว เนื่องจากเป็นลักษณะเฉพาะของการถือครองของบริษัทไม่ใช่ลักษณะของเงินลงทุน

สำหรับข้อมูลที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขาย (Bid-ask spread) ราคาที่อยู่ในช่วงส่วนต่างระหว่างราคาเสนอซื้อและราคาเสนอขายเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรมในสถานการณ์นั้น อย่างไรก็ตาม กิจการอาจใช้ราคาเสนอซื้อสำหรับสถานการณ์ที่เป็นสินทรัพย์และราคาเสนอขายสำหรับสถานการณ์ที่เป็นหนี้สินได้ แต่มีใช้ข้อกำหนด

ลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม (Fair value hierarchy)

เพื่อให้การวัดมูลค่ายุติธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง มีความสม่ำเสมอและสามารถเปรียบเทียบได้มากขึ้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมเป็น 3 ระดับ ตามประเภทของข้อมูลที่นำมาใช้

ในกรณีที่ข้อมูลที่นำมาใช้แต่ละข้อมูลถูกจัดประเภทลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมแตกต่างกัน กิจการจะต้องจัดประเภทในภาพรวม โดยให้อยู่ในระดับเดียวกันกับข้อมูลในระดับต่ำที่สุดที่มีนัยสำคัญต่อการวัดมูลค่าในการประเมินความมีนัยสำคัญของข้อมูลต้องใช้ดุลยพินิจ

ข้อมูลระดับ 1

ข้อมูลระดับ 1 เป็นราคาเสนอซื้อขาย (ไม่ต้องปรับปรุง) ในตลาดที่มีสภาพคล่องสำหรับสินทรัพย์ หรือหนี้สินอย่างเดียวกันและกิจการสามารถเข้าถึงตลาดนั้น ณ วันที่วัดมูลค่า ซึ่งถือเป็นมูลค่ายุติธรรมที่พร้อมด้วยหลักฐานที่น่าเชื่อถือที่สุด ในกรณีที่ราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินอาจจะมีการแลกเปลี่ยนในหลายตลาดที่มีสภาพคล่อง ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาปัจจัยทั้งสองประเด็นดังต่อไปนี้

- 1) ตลาดหลัก หรือตลาดที่ให้ประโยชน์สูงสุดในกรณีที่ไม่มีตลาดหลัก และ
- 2) กิจการสามารถเข้าทำรายการได้ด้วยราคาในตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า

กิจการต้องไม่ปรับปรุงข้อมูลระดับ 1 ยกเว้นในสถานการณ์ต่อไปนี้

- 1) กิจการถือสินทรัพย์หรือหนี้สินจำนวนมากที่คล้ายกันที่มีการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม และมีราคาเสนอซื้อขายในตลาดที่มีสภาพคล่อง แต่กิจการไม่สามารถเข้าถึงได้สำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินแต่ละรายการ (เนื่องจากมีสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายกันจำนวนมาก เป็นไปได้ยากที่จะได้ข้อมูลราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินแต่ละรายการ) ในกรณีนี้ เพื่อให้สามารถถือปฏิบัติได้ กิจการอาจวัดมูลค่าโดยใช้วิธีการกำหนดราคาทางเลือก ที่มีได้ขึ้นอยู่กับราคาเสนอซื้อขายเพียงอย่างเดียว เช่น วิธีการกำหนดราคาแบบเมทริกซ์ (Matrix pricing)
- 2) ราคาในตลาดซื้อขายคล่องไม่ได้เป็นตัวแทนของมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่วัดมูลค่า ตัวอย่างเช่น มีเหตุการณ์ที่มีนัยสำคัญเกิดขึ้นหลังปิดตลาดแต่ก่อนวันที่วัดมูลค่า เช่น การประกาศการรวมธุรกิจ กิจการต้องกำหนดและใช้นโยบายอย่างสม่ำเสมอในการระบุถึงเหตุการณ์เหล่านั้นที่อาจส่งผลกระทบต่อ การวัดมูลค่ายุติธรรม
- 3) ในกรณีที่วัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินหรือตราสารทุนของกิจการ โดยใช้ราคาเสนอซื้อขายเพื่อรับรู้เป็นสินทรัพย์สำหรับรายการอย่างเดียวกันในตลาดที่มีสภาพคล่อง เฉพาะในกรณีที่สินทรัพย์นั้นมีปัจจัยเฉพาะเจาะจงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินหรือตราสารทุนนั้น

ถ้ามีการปรับปรุงใด ๆ กับข้อมูลระดับ 1 จะส่งผลให้การวัดมูลค่ายุติธรรมจะต้องถูกจัดประเภทของลำดับชั้นมูลค่ายุติธรรมที่ลดต่ำลง

ข้อมูลระดับ 2

ข้อมูลระดับ 2 เป็นข้อมูลอื่นที่สังเกตได้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมสำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้นนอกเหนือจากราคาเสนอซื้อขายซึ่งรวมอยู่ในข้อมูลระดับ 1 ตัวอย่างของข้อมูลระดับ 2 ได้แก่

- 1) ราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีสภาพคล่อง
- 2) ราคาเสนอซื้อขายของสินทรัพย์หรือหนี้สินอย่างเดียวกัน หรือคล้ายคลึงกันในตลาดที่ไม่มีการซื้อขายคล่อง
- 3) ข้อมูลอื่นที่สังเกตได้สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น นอกเหนือจากราคาเสนอซื้อขาย ตัวอย่างเช่น
 - 3.1) อัตราดอกเบี้ยและเส้นอัตราผลตอบแทนที่สังเกตได้ที่มีการเสนอตามช่วงเวลาปกติ
 - 3.2) ความผันผวนโดยนัย (Implied volatilities)
 - 3.3) อัตราผลตอบแทนเพื่อชดเชยความเสี่ยงด้านเครดิต (Credit spread)
- 4) ข้อมูลที่ได้รับการยืนยันจากตลาดโดยตรงหรือโดยอ้อม

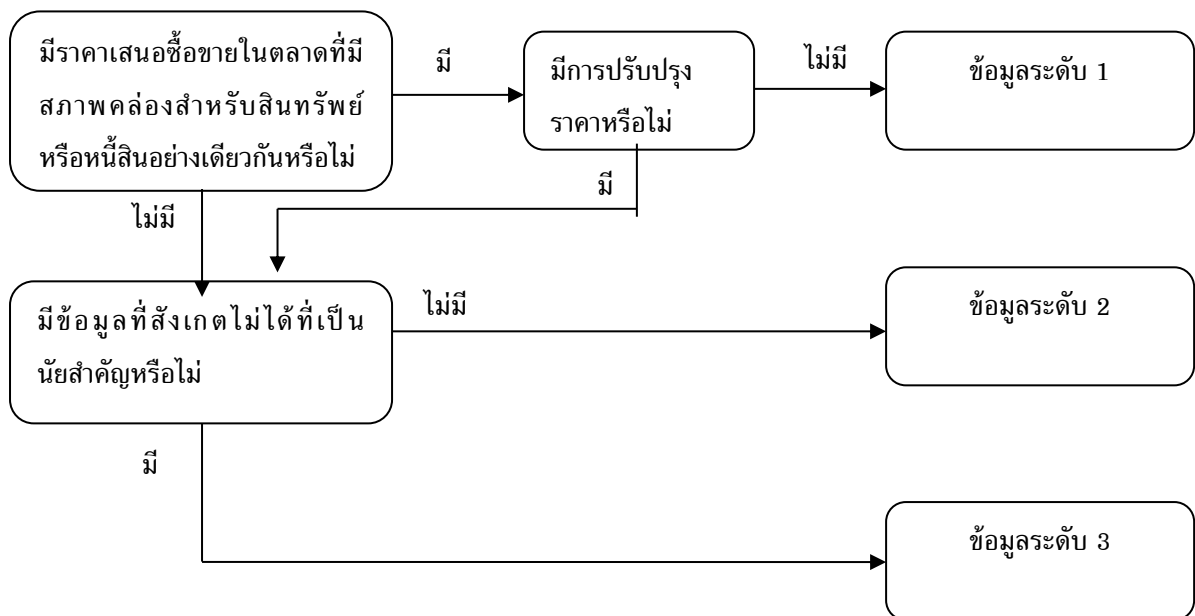
ในกรณีที่มีการปรับปรุงข้อมูลระดับ 2 ที่มีนัยสำคัญสำหรับการวัดมูลค่าโดยรวมการปรับปรุงดังกล่าวอาจจะส่งผลให้การวัดมูลค่ายุติธรรมถูกจัดประเภทเป็นระดับ 3 ของลำดับชั้นมูลค่ายุติธรรม ถ้ารายการปรับปรุงนั้นใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้อย่างมีนัยสำคัญ

ข้อมูลระดับ 3

ข้อมูลระดับ 3 เป็นข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้สำหรับสินทรัพย์นั้นหรือหนี้สินนั้น ในการวัดมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ให้น้อยที่สุด อย่างไรก็ตามมีบางสถานการณ์ที่ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้เป็นข้อมูลที่ดีที่สุด เพื่อจะได้สะท้อนถึงข้อสมมติที่ผู้ร่วมตลาดจะใช้เมื่อกำหนดราคาสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้นรวมถึงข้อสมมติด้านความเสี่ยง

ในกรณีที่กิจการจำเป็นต้องใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ กิจการอาจเริ่มต้นด้วยข้อมูลของกิจการเอง แต่ต้องปรับปรุงข้อมูลเหล่านั้นหากข้อมูลที่มีอยู่แสดงให้เห็นว่าผู้ร่วมตลาดคนอื่นจะใช้ข้อมูลที่แตกต่างกันหรือมีบางสิ่งบางอย่างเฉพาะของกิจการที่ผู้ร่วมตลาดคนอื่นไม่มี อย่างไรก็ตาม กิจการไม่จำเป็นต้องดำเนินการที่จะใช้ความพยายามทุกวิถีทางเพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ร่วมตลาด แต่กิจการต้องพิจารณาข้อมูลทั้งหมดเกี่ยวกับข้อสมมติของผู้ร่วมตลาดซึ่งมีอยู่อย่างสมเหตุสมผล

การจัดลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม



การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินทั้งสองเรื่องดังต่อไปนี้

1. เทคนิคการประเมินมูลค่าและข้อมูลที่น่ามาใช้ในการพัฒนาการวัดมูลค่าเหล่านั้นสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่มีการวัดมูลค่ายุติธรรมภายหลังการรับรู้เริ่มแรกในงบแสดงฐานะการเงินทั้งที่เกิดขึ้นประจำหรือเกิดขึ้นไม่ประจำ

2. ผลกระทบของการวัดมูลค่าที่มีต่อกำไรหรือขาดทุนหรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับงวดที่การวัดมูลค่ายุติธรรมเกิดขึ้นประจำซึ่งใช้ข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้อย่างมีนัยสำคัญ (ข้อมูลระดับ 3)

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้เป็นอย่างน้อยสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่มีการวัดมูลค่ายุติธรรมในงบแสดงฐานะการเงินภายหลังจากการรับรู้เริ่มแรก

อ้างอิง ย่อหน้า	ข้อมูลที่ต้องเปิดเผย	การวัดมูลค่า ยุติธรรมที่ เกิดขึ้นประจำ			การวัดมูลค่า ยุติธรรมที่ไม่ได้ เกิดขึ้นประจำ		
		ข้อมูลระดับ			ข้อมูลระดับ		
		1	2	3	1	2	3
93.1	มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน	✓	✓	✓	✓	✓	✓
93.1	เหตุผลที่มีการวัดมูลค่ายุติธรรม				✓	✓	✓
93.2	การจัดลำดับชั้นของการวัดมูลค่ายุติธรรม	✓	✓	✓	✓	✓	✓
93.3, 93.5.4 และ 95	เปิดเผยจำนวนเงินและเหตุผลของการโอนระหว่างระดับของลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน นอกจากนี้กิจการต้องเปิดเผยนโยบายในการกำหนดว่าเมื่อใดจึงถือว่ามี การโอนระหว่างระดับ ซึ่งต้องระบุเวลาในการโอนเปลี่ยนลำดับชั้นด้วย	✓	✓	✓			
93.4	คำอธิบายเทคนิคการประเมินมูลค่า และข้อมูลที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม และถ้ามีการเปลี่ยนแปลงเทคนิคการประเมินมูลค่า ต้องเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลงพร้อมเหตุผล		✓	✓		✓	✓
93.4 และ 99	ข้อมูลเชิงปริมาณเกี่ยวกับข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้ที่มีนัยสำคัญซึ่งนำมาใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม ในรูปแบบตาราง เว้นแต่รูปแบบอื่นจะเหมาะสมกว่า			✓			✓
93.5	เปิดเผยการกระทบยอดยกมาและยกไปของ 1) ผลกำไรขาดทุนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน 2) ผลกำไรขาดทุนที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น 3) การซื้อ การขาย การออกใหม่ และการชำระคืน (เปิดเผยแต่ละประเภทแยกจากกัน) 4) จำนวนที่โอนเข้าหรือโอนออกจากระดับ 3 รวมถึง			✓			

อ้างอิง ย่อหน้า	ข้อมูลที่ต้องเปิดเผย	การวัดมูลค่า ยุติธรรมที่ เกิดขึ้นประจำ			การวัดมูลค่า ยุติธรรมที่ไม่ได้ เกิดขึ้นประจำ		
		ข้อมูลระดับ			ข้อมูลระดับ		
		1	2	3	1	2	3
	เหตุผลและนโยบายในการโอนระหว่างระดับ						
93.6	กำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน			✓			
93.7	คำอธิบายขั้นตอนการประเมินมูลค่าที่กิจการใช้			✓			✓
93.8.1	การบรรยายระบุความอ่อนไหวของการวัดมูลค่ายุติธรรมที่มีต่อการเปลี่ยนแปลงในข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้			✓			
93.8.2	สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน หากการเปลี่ยนแปลงข้อมูลที่ไม่สามารถสังเกตได้เพียงหนึ่งอย่างหรือมากกว่านั้น มีผลต่อมูลค่ายุติธรรมอย่างมีนัยสำคัญ ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงผลกระทบ และวิธีคำนวณผลกระทบดังกล่าว			✓			
93.9	สาเหตุที่การใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดของสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงินแตกต่างจากการใช้ในปัจจุบัน	✓	✓	✓	✓	✓	✓
98	สำหรับหนี้สินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมและได้รวมการเพิ่มความน่าเชื่อถือของบุคคลที่สามซึ่งไม่สามารถแบ่งแยกได้ ผู้ออกตราสารนี้ต้องเปิดเผยถึงการมีอยู่ของการเพิ่มความน่าเชื่อถือ และระบุว่าได้มีการสะท้อนในการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินหรือไม่		✓	✓		✓	✓

หมายเหตุ

- การวัดมูลค่ายุติธรรมที่เกิดขึ้นประจำ คือ การที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดหรืออนุญาตให้แสดงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีมูลค่ายุติธรรมในแต่ละรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่แสดงด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม เป็นต้น
- การวัดมูลค่ายุติธรรมที่ไม่ได้เกิดขึ้นประจำ คือ การที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นกำหนดหรืออนุญาตให้แสดงสินทรัพย์หรือหนี้สินที่มีมูลค่ายุติธรรมในสถานการณ์โดยเฉพาะ ตัวอย่างเช่น การวัดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายสำหรับสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย เป็นต้น

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้เป็นอย่างน้อยสำหรับสินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่ได้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมในงบแสดงฐานะการเงินแต่มีการเปิดเผยมูลค่ายุติธรรม

อ้างอิง ย่อหน้า	ข้อมูลที่ต้องเปิดเผย	ข้อมูลระดับ		
		1	2	3
93.2	การจัดลำดับชั้นของการวัดมูลค่ายุติธรรม	✓	✓	✓
93.4	คำอธิบายเทคนิคการประเมินมูลค่า และข้อมูลที่ใช้ในการวัดมูลค่ายุติธรรม และถ้ามีการเปลี่ยนแปลงเทคนิคการประเมินมูลค่าต้องเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลงพร้อมเหตุผล		✓	✓
93.9	สาเหตุที่ทำให้การใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดและดีที่สุดของสินทรัพย์ที่ไม่ใช้สินทรัพย์ทางการเงินแตกต่างจากการใช้ในปัจจุบัน	✓	✓	✓

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติโดยเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาประจำปีซึ่งมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติครั้งแรก นอกจากนี้กิจการไม่ต้องนำข้อกำหนดของการเปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้กับข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับรอบระยะเวลาก่อนเริ่มถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ในกรณีการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินซึ่งต้องรวมผลกระทบที่เกิดจากความเสี่ยงด้านเครดิตนั้น กิจการอาจเลือกรับรู้ส่วนต่างของมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวโดยปรับกับกำไรสะสม ณ วันต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2558 (กรณีที่ยกกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกในปี 2558)

ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินหลายฉบับได้กำหนดหรืออนุญาตให้กิจการวัดมูลค่าหรือเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือตราสารทุน ด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งในอดีตมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับนั้นมีข้อกำหนดในเรื่องการวัดมูลค่ายุติธรรมที่หลากหลาย ทำให้ข้อมูลในงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับมูลค่ายุติธรรมอาจจะไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ดังนั้นมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่ายุติธรรมให้อยู่บนหลักเกณฑ์เดียวกัน เพื่อให้ข้อมูลต่างๆ ที่แสดงในงบการเงินนั้นสามารถเปรียบเทียบกันได้ นอกจากนี้ยังกำหนดให้กิจการเปิดเผยเพิ่มเติมเกี่ยวกับลำดับชั้นของมูลค่ายุติธรรม เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความน่าเชื่อถือของมูลค่ายุติธรรมที่รับรู้หรือเปิดเผยในรายงานทางการเงินได้ดียิ่งขึ้น

ผู้ที่ได้รับผลกระทบคือกิจการที่ต้องมีการวัดมูลค่ายุติธรรม รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือตราสารทุนในงบการเงิน เช่น กิจการที่มีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการที่มีเครื่องมือทางการเงินที่รับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรม และกิจการที่มีการรวมธุรกิจ เป็นต้น

นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ได้เปลี่ยนคำนิยามของ มูลค่ายุติธรรมใหม่ รวมถึงกำหนดหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่ายุติธรรมใหม่ จึงอาจส่งผลกระทบต่อกิจการที่เคยรับรู้สินทรัพย์

คู่มืออธิบายมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

และหนี้สินด้วยมูลค่ายุติธรรมตามคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมเดิม ทั้งนี้ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่า
ยุติธรรมตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้รับรู้โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

