

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๖๒/๒๕๕๙

เรื่อง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๙)
เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๔ (๒/๒๕๕๙) เมื่อวันที่ ๑ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๙ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๕๐/๒๕๕๘ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๘) เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม

ข้อ ๓ ให้ใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๙

ประสิทธิ์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

**การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2559)
เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุง
สภาพแวดล้อม**

คำแถลงการณ์

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 5 เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2558 (IFRIC Interpretation 5 : Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds (Bound Volume 2016 Consolidated without early application))

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2558 โดยปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม อ้างอิง	
ความเป็นมา	1
ขอบเขต	4
ประเด็น	6
มติ	7
การบัญชีสำหรับส่วนได้เสียจากกองทุน	7
การบัญชีสำหรับภาระผูกพันในการเพิ่มการลงทุน	10
การเปิดเผยข้อมูล	11
วันถือปฏิบัติ	14
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	15

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสีย จากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 1 ถึง 15

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม

อ้างอิง

- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความเป็นมา

- 1 จุดมุ่งหมายของกองทุนการรื้อถอน การบูรณะ และการปรับปรุงสภาพแวดล้อม ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า กองทุนการรื้อถอน หรือกองทุน คือ การแยกสินทรัพย์เพื่อไว้ใช้เป็นเงินทุนบางส่วนหรือทั้งจำนวนของต้นทุนในการรื้อถอนโรงงาน (เช่น โรงไฟฟ้านิวเคลียร์) หรืออุปกรณ์บางอย่าง (เช่น รถยนต์) รวมถึงการปรับปรุงสภาพแวดล้อม (เช่น การแก้ไขน้ำเสีย หรือการบูรณะปรับปรุงที่ดินของเหมืองแร่) ทั้งหมดนี้รวมเรียกว่า การรื้อถอน
- 2 การจ่ายเงินเข้ากองทุนอาจมาจากความสมัครใจ หรือเป็นไปตามข้อกำหนด หรือ กฎหมาย ทั้งนี้ กองทุนอาจมีโครงสร้างแบบใดแบบหนึ่ง ต่อไปนี้
 - 2.1 กองทุนที่จัดตั้งขึ้นโดยบุคคลหรือหน่วยงานเดียว (ผู้ลงทุน) เพื่อจ่ายภาระผูกพันในการรื้อถอนสินทรัพย์ของตนเอง ไม่ว่าจะสถานที่ที่ต้องทำการรื้อถอนจะมีที่ตั้งแห่งเดียวหรือกระจายไปตามแต่ละภูมิศาสตร์ก็ตาม
 - 2.2 กองทุนที่จัดตั้งขึ้นโดยกลุ่มบุคคลหรือหน่วยงาน (กลุ่มผู้ร่วมลงทุน) ที่ได้ร่วมกันจัดตั้งกองทุน เพื่อจ่ายภาระผูกพันในการรื้อถอนในส่วนของตนหรือของกลุ่มโดยที่ ผู้ลงทุนมีสิทธิ

ที่จะเบิกชดเชยจากกองทุนสำหรับรายจ่ายการรื้อถอน เท่ากับจำนวนที่ตนจ่ายเข้ากองทุน บวกรายได้ที่เกิดขึ้นจริงจากส่วนของเงินทุนของตน หักด้วยส่วนแบ่งของตนในต้นทุน ในการจัดการกองทุน ผู้ร่วมลงทุนอาจมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินเข้ากองทุนเพิ่มขึ้น เช่น กรณีที่ผู้ร่วมลงทุนรายอื่นล้มละลาย ผู้ร่วมลงทุนที่เหลือต้องจ่ายเงินเพิ่มเพื่อรักษาระดับทุน ให้คงเดิม

- 2.3 กองทุนที่จัดตั้งขึ้นโดยกลุ่มบุคคลหรือหน่วยงาน (กลุ่มผู้ร่วมลงทุน) ที่ได้ร่วมกันจัดตั้ง กองทุน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำมาจ่ายภาระผูกพันในการรื้อถอนของตนเองหรือภาระ ผูกพันร่วม ซึ่งระดับการจ่ายเงินเข้ากองทุนขึ้นอยู่กับกิจกรรมในปัจจุบันของผู้ร่วมลงทุน และผลประโยชน์ที่ผู้ร่วมลงทุนได้รับขึ้นอยู่กับกิจกรรมในอดีต กรณีดังกล่าวมีความเป็นไปได้ ที่จะเกิดความไม่สอดคล้องกันระหว่างจำนวนเงินที่จ่ายเข้ากองทุน (ซึ่งเกิดจากกิจกรรม ในปัจจุบัน) กับมูลค่าที่ผู้ร่วมลงทุนได้รับจากกองทุน (ซึ่งเกิดจากกิจกรรมในอดีต)
- 3 โดยทั่วไปกองทุนมีลักษณะดังต่อไปนี้
 - 3.1 กองทุนจะถูกแยกออกมาจัดการโดยผู้ดูแลกองทุนอิสระ
 - 3.2 กิจการ (ผู้ลงทุน) จ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน เงินสมทบนี้จะถูกนำไปลงทุนในสินทรัพย์ต่าง ๆ ซึ่งอาจรวมถึงตราสารหนี้ และตราสารทุนและสามารถนำไปจ่ายค่ารื้อถอนของผู้ลงทุนได้ ผู้จัดการกองทุนเป็นผู้พิจารณาและตัดสินใจในการลงทุนดังกล่าว ภายใต้ข้อบังคับที่กำหนด ในเอกสารการจัดการของกองทุน และกฎหมายหรือกฎระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้อง
 - 3.3 ผู้ลงทุนยังคงมีภาระผูกพันในการจ่ายต้นทุนในการรื้อถอน อย่างไรก็ตามผู้ลงทุนมีสิทธิที่จะ เบิกชดเชยจากกองทุนสำหรับต้นทุนในการรื้อถอน ไม่เกินไปกว่าต้นทุนในการรื้อถอน ที่เกิดขึ้นหรือส่วนแบ่งของสินทรัพย์ในกองทุน แล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า
 - 3.4 ผู้ลงทุนอาจไม่มีสิทธิหรือถูกจำกัดสิทธิในการเข้าถึงสินทรัพย์ของกองทุน ส่วนที่เกินจากที่มี ไว้เพื่อจ่ายต้นทุนในการรื้อถอน

ขอบเขต

- 4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ใช้สำหรับการบันทึกบัญชีในงบการเงิน ของผู้ลงทุนสำหรับส่วนได้เสียจากกองทุนเพื่อการรื้อถอน ซึ่งจะต้องมีลักษณะทั้ง 2 ประการ ดังต่อไปนี้
 - 4.1 สินทรัพย์ของกองทุนมีการจัดการแยกต่างหาก (ไม่ว่าสินทรัพย์นั้นถือโดยอีกกิจการหนึ่ง แยกต่างหากหรือเป็นสินทรัพย์ซึ่งแยกได้ในอีกกิจการหนึ่ง) และ
 - 4.2 มีการจำกัดสิทธิของผู้ลงทุนในการเข้าถึงสินทรัพย์ของกองทุน
- 5 ส่วนได้เสียคงเหลือที่มีอยู่ในกองทุนที่เกินจากสิทธิในการเบิกชดเชยจากเงินกองทุน เช่น สิทธิตาม สัญญาในการรับส่วนแบ่งจากเงินกองทุนเมื่อการรื้อถอนเสร็จสิ้นลงหรือเมื่อมีการยกเลิกกองทุน อาจจัดเป็นตราสารทุนภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่า

เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งอยู่นอกเหนือจากขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ประเด็น

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

มติ

การบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในกองทุน

- 7 ผู้ลงทุนต้องรับรู้ภาระผูกพันในการจ่ายต้นทุนในการรื้อถอนเป็นหนี้สินและรับรู้ส่วนได้เสียในกองทุนดังกล่าวแยกต่างหาก เว้นแต่ผู้ลงทุนไม่ต้องรับผิดชอบในการจ่ายต้นทุนในการรื้อถอนดังกล่าว แม้ว่ากองทุนจะไม่สามารถจ่ายได้ก็ตาม
- 8 ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่าตนมีการควบคุมหรือการควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกองทุนดังกล่าวหรือไม่ ตามที่อ้างอิงในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง งบการเงินรวม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การร่วมการงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า (เมื่อมีการประกาศใช้) หากเป็นไปตามนั้น ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในกองทุนเหล่านั้นให้เป็นไปตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้องข้างต้น
- 9 หากผู้ลงทุนไม่มีการควบคุม หรือไม่มีการควบคุมร่วม หรือไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกองทุนดังกล่าว ผู้ลงทุนต้องรับรู้สิทธิในการได้รับชดเชยจากกองทุน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) โดยการได้รับชดเชยดังกล่าวต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่าง
 - 9.1 มูลค่าตามการรับรู้ภาระผูกพันสำหรับการรื้อถอนที่รับรู้ไว้ และ
 - 9.2 ส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของกองทุนที่เป็นส่วนของผู้ลงทุนการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของสิทธิในการได้รับชดเชยที่นอกเหนือจากการจ่ายเพื่อเงินลงทุนและการรับคืนจากกองทุนต้องรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง

การบัญชีสำหรับภาระผูกพันในการเพิ่มการลงทุน

- 10 เมื่อผู้ลงทุนมีภาระผูกพันที่เป็นไปได้ว่าจะต้องเพิ่มการลงทุน ตัวอย่างเช่น ในสถานการณ์ที่มีผู้ลงทุนรายอื่นล้มละลายหรือเมื่อมูลค่าของสินทรัพย์ที่กองทุนถืออยู่มีมูลค่าลดลงจนไม่เพียงพอที่จะจ่ายชำระเพื่อชดเชยภาระผูกพัน โดยภาระผูกพันนี้เป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้) ทั้งนี้ ผู้ลงทุนต้องรับรู้หนี้สินก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะมีการลงทุนเพิ่ม

การเปิดเผยข้อมูล

- 11 ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยถึงลักษณะของส่วนได้เสียในกองทุนและข้อจำกัดต่างๆ ในการเข้าถึงสินทรัพย์ของกองทุน
- 12 เมื่อผู้ลงทุนมีภาระผูกพันที่เป็นไปได้ว่าจะต้องเพิ่มการลงทุน โดยภาระผูกพันดังกล่าวมิได้รับรู้เป็นหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 10) ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 13 เมื่อผู้ลงทุนรับรู้ส่วนได้เสียในกองทุนตามย่อหน้าที่ 9 ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 85.3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (เมื่อมีการประกาศใช้)

วันถือปฏิบัติ

- 14 กิจการต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 14ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 14ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 14ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 14ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 15 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (เมื่อมีการประกาศใช้)