

# Forward Contract กับการบัญชี ป้องกันความเสี่ยง



จากบทความของ รศ.ดร.วรศักดิ์ ในฉบับก่อน (เรื่อง รายงานการสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า...มีที่มิทางเสียที) จะมีการพูดถึงเรื่องเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง ในแง่หลักการบัญชีของกิจการ สำหรับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง (Hedge Accounting) ที่ถือปฏิบัติอยู่จริง ๆ โดยบางกิจการก็อ้างอิงจาก IAS 39 ซึ่งก็มีทั้งแบบที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ (ส่วนใหญ่จะไม่เป็นทางการ) หรือไม่ได้ อ้างอิงว่าทำตามมาตรฐานสากลฉบับไหนเลยถือเป็นหลักการบัญชีของกิจการจริง ๆ (อาจจะคิดเองทำเองนี่ย่าเก่งกว่า IASB อีก) ไปแล้ว

โดยปกติในการทำธุรกิจ กิจการบางกิจการอาจมีรายการที่มีความเสี่ยงด้านอัตราดอกเบี้ยและ/หรือความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เมื่อมีรายการที่มีความเสี่ยงดังกล่าวกิจการก็ต้องหาวิธีหาเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง เพื่อให้ทุกคนเข้าใจว่าธุรกิจทำอะไรมีความเสี่ยงและจัดการความเสี่ยงนั้นแล้วได้ผลดีหรือมีผลเสียหายากน้อยแค่ไหน มาตรฐานการรายงานทางการเงินจึงได้มีการกำหนดการบัญชีป้องกันความเสี่ยง (Hedge Accounting) ขึ้นมา

ดังนั้น วันนี้เราจะมาพูดถึงถึงเรื่องการบัญชีป้องกันความเสี่ยง (Hedge Accounting) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงิน (“TFRS 9”) ซึ่งประเทศไทยอันเป็นที่รักของเรา จะมีแผนบังคับใช้ในปี พ.ศ. 2562

ก่อนที่จะไปรู้จักกับการบัญชีป้องกันความเสี่ยง (Hedge accounting) ควรต้องมาทำความเข้าใจในเบื้องต้นก่อนว่าอะไรคือ Hedge item หรือ Hedge instrument ในมาตรฐานฉบับนี้ ได้กำหนดวิธีการทางบัญชีสำหรับรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (Hedge item) และเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (Hedging instrument) ไว้ดังนี้

## รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (Hedged item)

สำหรับรายการที่กิจการต้องการป้องกันความเสี่ยง หรือที่มาตรฐานเรียกว่า รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง สามารถเป็นได้ทั้งสินทรัพย์หรือหนี้สินที่กิจการได้รับรู้แล้วในงบการเงิน เช่น ลูกหนี้ เจ้าหนี้ เงินกู้ สัญญาผูกมัดที่กิจการมีแต่ยังไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรฐานที่ต้องรับรู้ในงบการเงิน รายการที่คาดการณ์ว่าจะมีการเกิดขึ้นค่อนข้างแน่ที่จะเกิดขึ้น เช่นรายการจะซื้อหรือจะขายในอนาคต หรือผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าเงินลงทุนสุทธิในการดำเนินงานในต่างประเทศ ทั้งนี้รายการเหล่านี้อาจเป็นรายการเดี่ยว ๆ หรือเป็นกลุ่มของรายการก็ได้ซึ่งเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดในมาตรฐาน

## เครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (Hedging instrument)

เครื่องมือที่ใช้ในการป้องกันความเสี่ยง หรือที่ในมาตรฐานเรียกว่า เครื่องมือป้องกันความเสี่ยง นั้นเป็นได้หลายประเภท เช่น ตราสารอนุพันธ์ ยกเว้นตราสารอนุพันธ์ที่เป็น written option สินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์ แต่อย่างไรก็ดีสำหรับรายการที่ไม่ใช่ตราสารอนุพันธ์นั้นจะมีเงื่อนไขเฉพาะ สำหรับเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงที่มักใช้บ่อยๆ คือตราสารอนุพันธ์

## การบัญชีป้องกันความเสี่ยง (Hedge Accounting)

การบัญชีป้องกันความเสี่ยงมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงผลกระทบในงบการเงิน ซึ่งเป็นผลจากกิจกรรมการจัดการความเสี่ยงของกิจการที่ใช้เครื่องมือทางการเงินในการจัดการฐานะเปิดจากความเสี่ยงต่าง ๆ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน (หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในกรณีการลงทุนในตราสารทุนที่กิจการเลือกที่จะแสดงการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น) วิธีการดังกล่าวมีเป้าหมายที่จะแสดงถึงบริบทของเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงภายใต้การบัญชีป้องกันความเสี่ยง



เพื่อสะท้อนถึงวัตถุประสงค์และผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการป้องกันความเสี่ยงดังกล่าว (IFRS 9.6.1)

IFRS 9 จำแนกประเภทของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (Fair value hedge) การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (Cash flow hedge) และการป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในการดำเนินงานในต่างประเทศ (Hedge of a net investment in a foreign operation) ในบทความนี้จะขอกล่าวถึงการป้องกันความเสี่ยงสองรูปแบบแรก ซึ่งเป็นการป้องกันความเสี่ยงที่หลาย ๆ กิจการนำมาใช้ในปัจจุบัน

### การป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (Fair value hedge)

มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้บัญชีแล้ว หรือสัญญาผูกมัด (Firm Commitment) ที่ยังไม่ได้รับรู้ ซึ่งเกิดจากความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจงและจะมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน ตัวอย่างของการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม เช่น

- กิจการมีเงินกู้ยืมที่มีอัตราดอกเบี้ยคงที่ หากอัตราดอกเบี้ยตลาดเปลี่ยนแปลงไปจะส่งผลกระทบต่อมูลค่ายุติธรรมของเงินกู้ยืม กิจการจึงป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมโดยการทำสัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย (Interest rate swap) จากอัตราดอกเบี้ยคงที่เป็นอัตราดอกเบี้ยแบบลอยตัว
  - กิจการทำสัญญาผูกมัดว่าจะซื้อเครื่องจักรจากผู้ขายในต่างประเทศในอีก 3 เดือนถัดไป สัญญาจะระบุราคาซื้อเป็นเงินตราต่างประเทศทำให้กิจการมีความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยน กิจการจึงป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมโดยทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า
  - กิจการมีลูกหนี้การค้าที่จะได้รับชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ ทำให้กิจการมีความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมเนื่องจากความผันผวนของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ กิจการจึงทำสัญญาขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เพื่อป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมของลูกหนี้การค้า
- หมายเหตุ : สำหรับการป้องกันความเสี่ยงของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการอาจกำหนดให้เป็นการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม หรือการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดก็ได้ หากเข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้

สำหรับการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (เช่น ลูกหนี้การค้า) จะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (เช่น สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า) จะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเช่นกัน

### การป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (Cash flow hedge)

มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันความเสี่ยงจากความผันผวนของกระแสเงินสดที่กิจการจะต้องจ่าย ซึ่งเกิดจากความเสี่ยงที่เฉพาะเจาะจงของสินทรัพย์หรือหนี้สินที่รับรู้บัญชีแล้ว หรือความเสี่ยงของรายการที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเกิดขึ้น (Highly probable forecast transaction) และจะมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุน ตัวอย่างของการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด เช่น

- กิจการมีเงินกู้ยืมที่มีอัตราดอกเบี้ยลอยตัว ทำให้จำนวนกระแสเงินสดที่จะต้องจ่ายค่าดอกเบี้ยในอนาคตมีความผันผวนตามอัตราดอกเบี้ยตลาด กิจการจึงป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดโดยทำสัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย (Interest rate swap) จากอัตราดอกเบี้ยลอยตัวเป็นอัตราดอกเบี้ยแบบคงที่
- กิจการคาดการณ์ว่าจะขายสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ในอีก 3 เดือนข้างหน้า ซึ่งเป็นรายการที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเกิดขึ้น กิจการจึงป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศด้วยการทำสัญญาขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

สำหรับการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด กิจการต้องวัดมูลค่าเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (เช่น สัญญาแลกเปลี่ยนอัตราดอกเบี้ย) ด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในบัญชีสำรองสำหรับการป้องกันความเสี่ยงในส่วนของผู้ถือหุ้นเฉพาะส่วนที่การป้องกันความเสี่ยงมีประสิทธิภาพ (Effective hedge) และส่วนที่ไม่มีประสิทธิภาพ (Ineffective hedge) จะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนทันทีเมื่อรายการกระแสเงินสดที่มีการป้องกันความเสี่ยงเกิดขึ้นจริงบัญชีสำรองดังกล่าวจะถูกโอนไปยังกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดรายการ

เมื่อทุกท่านอ่านมาถึงตรงนี้ก็ได้อ่านความรู้เกี่ยวกับรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (Hedged item) ว่าสามารถเป็นรายการอะไรได้บ้าง รวมถึงได้ทราบว่าทำไมต้องมีการบัญชีการป้องกันความเสี่ยง (Hedge Accounting) และการป้องกันความเสี่ยงตาม IFRS 9 ได้แบ่งออกเป็นประเภท และประเภทใดที่กิจการนิยมนำมาใช้ในปัจจุบัน

คณะกรรมการฯ ขอ Break เนื้อหากากกฤษฎีในตอนที่ 1 ของบทความไว้เพียงเท่านี้ก่อน และรอติดตามในตอนต่อไปที่จะมาให้อะไรของการบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Hedge) กับบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (Cash Flow Hedge)

..... โปรดติดตามตอนที่ 2 .....

โดย...คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

# Forward Contract กับการบัญชี ป้องกันความเสี่ยง

## ตอนที่ 2



ตามมาตรา ๑ กับตอนที่ 2 ของบทความ ต่อจากตอนที่ 1 ซึ่งเผยแพร่ใน FAP Newsletter ฉบับที่ 43 (หน้า 12-13) ที่ได้แนะนำให้ทุกท่านได้รู้จักกับ “รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (Hedged item)” ว่าสามารถเป็นรายการอะไรได้บ้าง และบอกถึงวัตถุประสงค์ “การบัญชีป้องกันความเสี่ยง (Hedge accounting)” และประเภทของการป้องกันความเสี่ยงที่มีการจำแนกตาม TFRS 9

โดยเนื้อหาของบทความตอนนี้ จะทำให้ท่านเห็นภาพได้ชัดเจนยิ่งขึ้น โดยจะให้ตัวอย่างสมมติให้เห็นตัวเลขอย่างชัดเจนและวิธีการบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Hedge) และการบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (Cash Flow Hedge) ดังนี้

### ตัวอย่างที่ 1 การบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Hedge) การบันทึกบัญชีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เมื่อกิจการทำสัญญาผูกมัดที่จะซื้อเครื่องจักร

บริษัท กขค จำกัด (“กิจการ”) มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินเป็นสกุลเงินบาท กิจการเลือกใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมสำหรับการป้องกันความเสี่ยงของสัญญาผูกมัดทุกสัญญา ในวันที่ 1 ตุลาคม 25X8 กิจการทำสัญญาผูกมัดกับผู้ขายในประเทศสหรัฐอเมริกาว่าจะซื้อเครื่องจักรเพื่อนำมาใช้ผลิตสินค้า ผู้ขายจะส่งมอบเครื่องจักรให้ในวันที่ 1 เมษายน 25X9 และมีราคาซื้อขายตามสัญญาเท่ากับ 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ

ในวันเดียวกัน บริษัท กขค จำกัด ทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ากับธนาคารเพื่อป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ โดยจะซื้อเงินจำนวน 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ ในวันที่ 1 เมษายน 25X9 ที่อัตราแลกเปลี่ยน 36.35 บาทต่อดอลลาร์สหรัฐฯ หรืออีกนัยหนึ่ง กิจการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเพื่อกำหนดราคาเครื่องจักรเป็นเงินบาทที่เป็นจำนวนแน่นอนแล้วเป็นมูลค่า 36,350,000 บาท

- รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (Hedged Item) คือ สัญญาผูกมัดที่จะซื้อเครื่องจักรในราคา 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ ซึ่งยังมีได้บันทึกบัญชีกิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสัญญาผูกมัดและรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน
- เครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (Hedging Instrument) คือ สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจำนวน 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ บันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot exchange rate) อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (Forward exchange rate) และมูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้องมีดังนี้

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (บาทต่อดอลลาร์สหรัฐฯ)	อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (บาทต่อดอลลาร์สหรัฐฯ)	มูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (บาท)
1 ตุลาคม 25X8	36.30	36.35	0
31 ธันวาคม 25X8	36.37	N/A	20,000
1 เมษายน 25X9	36.40	36.35	50,000

โดยสมมุติว่าการป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงครบทุกข้อ มีการจัดทำเอกสารการป้องกันความเสี่ยง (Hedge documentation) และการป้องกันความเสี่ยงนี้มีประสิทธิผล รายการบันทึกบัญชีจะเป็น ดังนี้

วันที่	รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
1 ตุลาคม 25X8	ไม่มีรายการบัญชี เนื่องจากยังไม่มีการรับรู้สัญญาผูกมัด และสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์		
31 ธันวาคม 25X8	เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)	20,000	
	เครดิต กำไรจากการป้องกันความเสี่ยง (กำไรหรือขาดทุน)		20,000
	รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรหรือขาดทุน		
31 ธันวาคม 25X8	เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน (กำไรหรือขาดทุน)	20,000	
	เครดิต สัญญาผูกมัด (หนี้สิน)		20,000
	รับรู้มูลค่ายุติธรรมของสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
1 เมษายน 25X9	เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)	30,000	
	เครดิต กำไรจากการป้องกันความเสี่ยง (กำไรหรือขาดทุน)		30,000
	ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (50,000 – 20,000) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรหรือขาดทุน		
1 เมษายน 25X9	เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน (กำไรหรือขาดทุน)	30,000	
	เครดิต สัญญาผูกมัด (หนี้สิน)		30,000
	ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
1 เมษายน 25X9	เดบิต เงินสด (กำไรหรือขาดทุน)	50,000	
	เครดิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)		50,000
	รับรู้รายการจ่ายชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นเงินสด		

วันที่	รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
1 เมษายน 25X9	เดบิต เครื่องจักร	36,400,000	
	เครดิต เงินสด		36,400,000
	ชำระค่าเครื่องจักรตามสัญญาผูกมัดที่อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ 1 เมษายน 25X9 (1,000,000 × 36.40)		
1 เมษายน 25X9	เดบิต สัญญาผูกมัด (หนี้สิน)	50,000	
	เครดิต เครื่องจักร		50,000
	รับรู้ผลกำไรจากการป้องกันความเสี่ยงของสัญญาผูกมัดเป็นส่วนปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีเริ่มแรก ของสินทรัพย์ที่ได้มา		

ผลรวมของรายการบัญชีข้างต้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการป้องกันความเสี่ยงที่กิจการกำหนดไว้ คือ กิจการได้กำหนดราคาซื้อเครื่องจักรเป็นจำนวนเงินบาทคงที่ ที่มีมูลค่า 36,350,000 บาท รายการบัญชีข้างต้นสามารถสรุปได้ดังนี้

รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
เดบิต เครื่องจักร	36,350,000	
เครดิต เงินสด		36,350,000

## ตัวอย่างที่ 2 การบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (Cash Flow Hedge)

### การบันทึกบัญชีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เมื่อกิจการทำสัญญาผูกมัดที่จะซื้อเครื่องจักร

สมมติให้ข้อเท็จจริงเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 แต่ บริษัท กขค จำกัด กำหนดให้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดสำหรับการป้องกันความเสี่ยงของสัญญาผูกมัด การป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงครบทุกข้อมีการจัดทำเอกสารการป้องกันความเสี่ยง (Hedge documentation) และการป้องกันความเสี่ยงนี้มีประสิทธิผลทั้งจำนวน รายการบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

วันที่	รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
1 ตุลาคม 25X8	ไม่มีรายการบัญชี เนื่องจากยังไม่มีกรรับรู้สัญญาผูกมัด และสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์		
31 ธันวาคม 25X8	เดบิต สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)	20,000	
	เครดิต สำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)		20,000
	รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		

วันที่	รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
1 เมษายน 25X9	เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)	30,000	
	เครดิต สำรองการป้องกันความเสี่ยงใน กระแสเงินสด (กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)		30,000
	ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		
1 เมษายน 25X9	เดบิต เงินสด	50,000	
	เครดิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)		50,000
	รับรู้รายการจ่ายชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นเงินสด		
1 เมษายน 25X9	เดบิต เครื่องจักร	36,400,000	
	เครดิต เงินสด		36,400,000
	ชำระค่าเครื่องจักรตามสัญญาผูกมัดที่อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ 1 เมษายน 25X9 (1,000,000 x 36.40)		
1 เมษายน 25X9	เดบิต สำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)	50,000	
	เครดิต เครื่องจักร		50,000
	รับรู้ผลกำไรจากการป้องกันความเสี่ยงของสัญญาผูกมัดเป็นส่วนปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีเริ่มแรก ของสินทรัพย์ที่ได้มา		

ผลรวมของรายการบัญชีข้างต้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการป้องกันความเสี่ยงที่กิจการกำหนดไว้ คือ กิจการได้กำหนดจำนวนกระแสเงินสดที่ต้องจ่ายเพื่อซื้อเครื่องจักรเป็นจำนวนเงินบาทคงที่ ที่มีมูลค่า 36,350,000 บาท รายการบัญชีข้างต้นสามารถสรุปได้ ดังนี้

รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
เดบิต เครื่องจักร	36,350,000	
เครดิต เงินสด		36,350,000

หลังจากที่ท่านสมาชิกได้อ่านบทความฉบับนี้แล้ว คณะกรรมการฯ หวังว่าท่านสมาชิกจะได้รับความสะดวกมากยิ่งขึ้นเกี่ยวกับ สัญญา Forward contract และวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยง (Hedge Accounting) ทั้งนี้ คณะกรรมการฯ จะพยายามจัดทำบทความเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีที่คิดว่าจะเป็นประโยชน์ต่อสมาชิกอย่างต่อเนื่องเป็นระยะๆ โดยท่านสมาชิกสามารถติดตามบทความของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้จากเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี [www.fap.or.th](http://www.fap.or.th)

โดย...คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี