

## ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๒๑/๒๕๖๘

เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑  
เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๗๘ (๒/๒๕๖๘) เมื่อวันที่ ๘ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๘ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๗/๒๕๖๖ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๑ เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๔ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๖๘

วินิจ ศีลามงคล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1

## เรื่อง

## การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

## คำนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก ฉบับรวมเล่มปี 2568 (IFRS 1: First-time Adoption of International Financial Reporting Standards (Bound volume 2025 Consolidated without early application))

**ประวัติการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ (ใช้อ้างอิงเฉพาะสำหรับประเทศไทยเท่านั้น)**

ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปี	การแก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับปีก่อนหน้า	การแก้ไขเพิ่มเติมเนื่องจาก
2568	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 31ค และ ง27 และเพิ่มย่อหน้าที่ 39ส	<ul style="list-style-type: none"> <li>มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ</li> </ul>
2567	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใดๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2566	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 39ย ข1 และ ง1 และตัดหัวข้อก่อนย่อหน้าที่ ง4 และ ง4 และเพิ่มย่อหน้าที่ 39ว หัวข้อหลังย่อหน้าที่ ข12 และ ข13 ถึง ข14	<ul style="list-style-type: none"> <li>มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาประกันภัย</li> <li>ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากรายการเดียว</li> </ul>
2565	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ ง1.6 และเพิ่มย่อหน้าที่ 39ล และ ง13ก	<ul style="list-style-type: none"> <li>การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศประจำปี 2561 ถึง 2563</li> </ul>
2564	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 29 29ก ข2 ถึง ข6 ข8 ถึง ข9 และ ง18 ถึง ง20	<ul style="list-style-type: none"> <li>การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงินและมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน มาใช้ครั้งแรก ให้สอดคล้อง IFRS 1</li> </ul>

ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปี	การแก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับปีก่อนหน้า	การแก้ไขเพิ่มเติมเนื่องจาก
2563	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใดๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2562	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 30 39พ 39ร ค4 ง1 ง7 ง8ข และ ง9 และเพิ่มย่อหน้าที่ ง9ข ถึง ง9จ และ จ8 และตัดย่อหน้าที่ ง9ก และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น	<ul style="list-style-type: none"> <li>• มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า</li> <li>• การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 23 เรื่อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับวิธีการทางภาษีเงินได้</li> </ul>

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สามารถสรุปลักษณะที่สำคัญของหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

### ลักษณะสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้นำมาใช้ในกรณีที่กิจการปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกโดยมีคำอธิบายอย่างชัดเจนและเปิดเผยการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 2 โดยทั่วไป มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับที่มีผลบังคับใช้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดต่อไปนี้สำหรับข้อยกมาของงบฐานะการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อเป็นจุดเริ่มต้นสำหรับการบัญชีของกิจการภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
  - 2.1 รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้รับรู้รายการ
  - 2.2 ไม่รับรู้รายการเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่อนุญาตให้รับรู้รายการดังกล่าว
  - 2.3 จัดประเภทรายการใหม่สำหรับรายการที่รับรู้ภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้ก่อนหน้า เป็นสินทรัพย์ หนี้สิน หรือองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้นของประเภทหนึ่ง แต่รับรู้ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นสินทรัพย์ หนี้สิน หรือองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้นของอีกประเภทหนึ่ง และ
  - 2.4 ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ทุกรายการ
- 3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ข้อยกเว้นจากข้อกำหนดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินในบางเรื่องเป็นการเฉพาะ ในกรณีที่ต้นทุนของการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสูงกว่าประโยชน์ที่ผู้ใช้งบการเงินได้รับ นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ฉบับนี้ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีปรับย้อนหลังในบางเรื่อง โดยเฉพาะในกรณีที่การใช้วิธีปรับย้อนหลังกำหนดให้ใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับสถานการณ์ในอดีต หลังจากที่ทราบผลลัพธ์ของรายการดังกล่าวแล้ว

- 4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลที่อธิบายถึงวิธีการเปลี่ยนแปลงจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ใช้ก่อนหน้ามาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ส่งผลกระทบต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานการเงิน และกระแสเงินสดของกิจการที่ได้รายงาน
- 5 กำหนดให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 และสนับสนุนให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ก่อนวันที่ดังกล่าว

***\*\*คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้\*\****

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1

เรื่อง

การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	6
งบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน	6
นโยบายการบัญชี	7
ข้อยกเว้นการถือปฏิบัติแบบปรับย้อนหลังของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับอื่น	13
การละเว้นการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น	18
การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูล	20
ข้อมูลเปรียบเทียบ	21
คำอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน	23
วันที่มีผลบังคับใช้	34
การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม	40
ภาคผนวก	
ก ศัพท์บัญญัติ	
ข ข้อยกเว้นการถือปฏิบัติแบบปรับย้อนหลังของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น	
ค ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจ	
ง ข้อยกเว้นจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น	
จ ข้อยกเว้นระยะสั้นจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน	

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 40 และภาคผนวก ก ถึง จ ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน ย่อหน้าที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนาถือเป็นหลักการสำคัญ คำนิยามที่ปรากฏในภาคผนวก ก เป็นครั้งแรกในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้จะเป็นตัวอักษรเอน สำหรับคำนิยามอื่นได้รวบรวมอยู่ในคำศัพท์สำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1

### เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก

#### วัตถุประสงค์

- 1 วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ คือ เพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการและรายงานทางการเงินระหว่างกาลสำหรับบางส่วนของรอบระยะเวลารายงานของงบการเงินดังกล่าว ประกอบด้วยข้อมูลที่มีคุณภาพสูงซึ่ง
  - 1.1 โปร่งใสสำหรับผู้ใช้งบการเงินและสามารถเปรียบเทียบกันได้ในทุกรอบระยะเวลาที่น่าเสนอ
  - 1.2 ให้จุดเริ่มต้นเหมาะสมสำหรับการบัญชีภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ
  - 1.3 สามารถจัดทำได้โดยมีต้นทุนที่ไม่สูงกว่าประโยชน์ที่ได้รับ

#### ขอบเขต

- 2 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กับ
  - 2.1 งบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก และ
  - 2.2 รายงานทางการเงินระหว่างกาลแต่ละฉบับ (ถ้ามี) ที่นำเสนอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 เรื่อง การรายงานทางการเงินระหว่างกาล สำหรับบางส่วนของรอบระยะเวลาของงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก
- 3 งบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการ คือ งบการเงินประจำปีฉบับแรกที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้ โดยมีถ้อยแถลงที่ตรงไปตรงมาและชัดเจนในงบการเงินดังกล่าวถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน งบการเงินภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน คือ งบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่กิจการ

- 3.1 ได้นำเสนองบการเงินฉบับก่อนหน้าล่าสุดของกิจการที่
- 3.1.1 เป็นไปตามข้อกำหนดของประเทศซึ่งไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินในทุกด้าน
  - 3.1.2 เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินในทุกด้าน ยกเว้นว่างงบการเงินไม่มีถ้อยแถลงที่ตรงไปตรงมาและชัดเจนว่าได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
  - 3.1.3 มีถ้อยแถลงที่ชัดเจนถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพียงบางส่วนแต่ไม่ใช่ทั้งหมด
  - 3.1.4 เป็นไปตามข้อกำหนดของประเทศที่ไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินบางฉบับสำหรับรายการที่ไม่มีข้อกำหนดของประเทศบังคับใช้ หรือ
  - 3.1.5 เป็นไปตามข้อกำหนดของประเทศโดยมีการกระทบบยอดจำนวนเงินบางรายการให้เป็นจำนวนเงินที่จัดทำขึ้นภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 3.2 ได้จัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพื่อใช้ในการภายในเท่านั้น โดยไม่ได้เผยแพร่ให้เจ้าของกิจการหรือผู้ใช้งบการเงินภายนอกอื่น ๆ
- 3.3 ได้จัดทำชุดข้อมูลสำหรับการรายงานที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินรวม โดยไม่ได้จัดทำงบการเงินครบชุดตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน หรือ
- 3.4 ไม่ได้นำเสนองบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาก่อนหน้า
- 4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ใช้ในกรณีที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรกและไม่ให้ใช้ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่กิจการ
- 4.1 หยุดการนำเสนองบการเงินที่เป็นไปตามข้อกำหนดประเทศที่ได้เคยนำเสนอไว้ก่อนหน้านี้พร้อมกับงบการเงินชุดอื่นที่มีถ้อยแถลงที่ตรงไปตรงมาและแจ้งถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
  - 4.2 ได้นำเสนองบการเงินในปีก่อนหน้าที่เป็นไปตามข้อกำหนดประเทศและงบการเงินดังกล่าวได้มีถ้อยแถลงที่ตรงไปตรงมาและชัดเจนถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือ
  - 4.3 ได้นำเสนองบการเงินในปีก่อนหน้าโดยมีถ้อยแถลงที่ตรงไปตรงมาและชัดเจนถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีได้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขต่องบการเงินดังกล่าวในรายงานของผู้สอบบัญชี
- 4ก ทั้งที่มีข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 2 และ 3 กิจการที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินในรอบระยะเวลารายงานก่อนหน้า แต่งบการเงินประจำปีก่อนหน้าล่าสุดไม่มีถ้อยแถลงที่ตรงไปตรงมาและชัดเจนถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ หรือไม่ก็ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินโดยปรับย้อนหลังที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด เสมือนว่ากิจการไม่เคยหยุดถือปฏิบัติ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 4ข เมื่อกิจการไม่ได้เลือกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ตามที่กำหนด ในย่อหน้าที่ 4ก กิจการก็ต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลในย่อหน้าที่ 23ก ถึง 23ข ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 นอกเหนือจากข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูล ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8
- 5 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ให้ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ของกิจการที่ได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินแล้ว โดยการเปลี่ยนแปลง นโยบายการบัญชีดังกล่าวเป็นเรื่องเกี่ยวกับ
- 5.1 ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด และ
- 5.2 ข้อกำหนดการเปลี่ยนผ่านที่เฉพาะเจาะจงในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

## การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

งบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- 6 กิจการต้องจัดทำและนำเสนอ**งบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน** ณ วันที่ เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นสำหรับการบัญชีของกิจการ ที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

นโยบายการบัญชี

- 7 กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีเช่นเดียวกันกับงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐาน การรายงานทางการเงินและตลอดในทุกกรอบระยะเวลาที่นำเสนอในงบการเงินที่ใช้มาตรฐาน การรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก นโยบายการบัญชีดังกล่าวต้องเป็นไปตามมาตรฐาน การรายงานทางการเงินแต่ละฉบับที่มีผลบังคับใช้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่ใช้ **มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก** ยกเว้นเรื่องที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 13 ถึง 19 และภาคผนวก ข ถึง จ
- 8 กิจการต้องไม่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่มีการประกาศยกเลิก บังคับใช้ กิจการอาจถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่ยังไม่มี ผลบังคับใช้ ในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวอนุญาตให้ถือปฏิบัติก่อนวันที่ มีผลบังคับใช้

ตัวอย่าง : การถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับล่าสุด

**ความเป็นมา**

วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการ ก คือ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 กิจการ ก ตัดสินใจที่จะนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบในงบการเงินเพียงปีเดียวเท่านั้น (ดูย่อหน้าที่ 21) ดังนั้น วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน คือ วันเปิดทำการ ณ วันที่ 1 มกราคม 25X4 (หรือเทียบเท่ากับวันปิดทำการ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3) กิจการ ก ได้นำเสนอ งบการเงินที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าเป็นประจำทุกปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคมของ แต่ละปี ซึ่งรวมวันที่ 31 ธันวาคม 25X4 ด้วย

**การถือปฏิบัติตามข้อกำหนด**

กิจการ ก ต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 ในเรื่องดังต่อไปนี้

- (ก) การจัดทำและการนำเสนอฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ณ วันที่ 1 มกราคม 25X4 และ
- (ข) การจัดทำและการนำเสนอฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X5 (รวมถึงจำนวนเงินเปรียบเทียบสำหรับปี 25X4) งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X5 (รวมถึงจำนวนเงินเปรียบเทียบ สำหรับปี 25X4) และการเปิดเผยข้อมูล (รวมถึงข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับปี 25X4)

ถ้ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ยังไม่มีผลบังคับใช้ แต่อนุญาตให้ถือปฏิบัติก่อนวันที่ มีผลบังคับใช้ กิจการ ก ได้รับอนุญาตแต่ไม่ถูกบังคับให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังกล่าวในงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก

- 9 การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นให้ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับกิจการที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินอยู่แล้ว ไม่ให้ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของผู้นำมาใช้เป็น ครั้งแรก ยกเว้นเรื่องที่ระบุในภาคผนวก ข ถึง จ
- 10 ยกเว้นเรื่องที่เกี่ยวข้องไว้ในย่อหน้าที่ 13 ถึง 19 และภาคผนวก ข ถึง จ กิจการต้องดำเนินการ ดังต่อไปนี้ในฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
  - 10.1 รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้รับรู้ รายการ
  - 10.2 ไม่รับรู้รายการเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินถ้ามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ไม่อนุญาตให้รับรู้รายการดังกล่าว
  - 10.3 จัดประเภทรายการใหม่สำหรับรายการที่เคยรับรู้ไว้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ก่อนหน้าเป็นประเภทหนึ่งของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้น

แต่เป็นอีกประเภทหนึ่งของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือองค์ประกอบของส่วนของผู้เจ้าของตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ

- 10.4 ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินในการวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้ทุกรายการ
- 11 นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินอาจแตกต่างจากนโยบายการบัญชีที่กิจการเคยใช้สำหรับวันเดียวกันตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า รายการปรับปรุงที่จะเกิดขึ้นจากเหตุการณ์และรายการก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนั้นกิจการต้องรับรู้รายการปรับปรุงดังกล่าวโดยตรงในกำไรสะสม (หรือรายการอื่นในส่วนของผู้เจ้าของตามความเหมาะสม) ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 12 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ทำให้เกิดข้อยกเว้น 2 ข้อจากหลักการที่บ่งชี้ฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของกิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับ ดังนี้
- 12.1 ย่อหน้าที่ 14 ถึง 17 และภาคผนวก ข ห้ามถือปฏิบัติแบบปรับย้อนหลังในบางเรื่องของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น
- 12.2 ภาคผนวก ค ถึง จ อนุญาตให้ละเว้นการใช้ข้อกำหนดบางเรื่องของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

#### ข้อยกเว้นการถือปฏิบัติแบบปรับย้อนหลังของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

- 13 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ห้ามถือปฏิบัติแบบปรับย้อนหลังในบางเรื่องของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น ข้อยกเว้นดังกล่าวปรากฏอยู่ในย่อหน้าที่ 14 ถึง 17 และภาคผนวก ข

#### ประมาณการ

- 14 ประมาณการของกิจการที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินต้องสอดคล้องกับประมาณการที่จัดทำขึ้น ณ วันเดียวกันที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า (ภายหลังการปรับปรุงให้สะท้อนความแตกต่างของนโยบายการบัญชี) เว้นแต่จะมีหลักฐานข้อเท็จจริงว่าประมาณการดังกล่าวผิดพลาด
- 15 กิจการอาจได้รับข้อมูลหลังจากวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับประมาณการที่ได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า เพื่อให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 14 กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวด้วยแนวทางเดียวกันกับเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น สมมติว่าวันที่กิจการเปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐาน

การรายงานทางการเงิน คือวันที่ 1 มกราคม 25X4 และข้อมูลใหม่ ณ วันที่ 15 กรกฎาคม 25X4 กำหนดให้มีการทบทวนประมาณการที่เคยทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X3 กิจการต้องไม่สะท้อนข้อมูลใหม่ดังกล่าวในงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เว้นแต่มีความจำเป็นต้องปรับปรุงประมาณการดังกล่าวสำหรับความแตกต่างใดๆ ของนโยบายการบัญชีหรือมีหลักฐานข้อเท็จจริงว่าประมาณการดังกล่าวผิดพลาด) ในทางกลับกัน กิจการต้องสะท้อนข้อมูลใหม่ในกำไรหรือขาดทุน (หรือกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามความเหมาะสม) สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X4

- 16 กิจการอาจจำเป็นที่จะจัดทำประมาณการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ทั้งที่ประมาณการดังกล่าวไม่จำเป็นต้องทำ ณ วันที่นี้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า เพื่อให้บรรลุเรื่องความสม่ำเสมอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 ประมาณการดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินต้องสะท้อนเงื่อนไขที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน นั่นคือประมาณการราคาตลาด อัตราดอกเบี้ย หรืออัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินต้องสะท้อนเงื่อนไขทางตลาด ณ วันที่ดังกล่าว
- 17 ย่อหน้าที่ 14 ถึง 16 ให้ถือปฏิบัติสำหรับงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ย่อหน้าดังกล่าวยังให้ถือปฏิบัติกับรอบระยะเวลาเปรียบเทียบที่นำเสนอในงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการ ซึ่งการอ้างถึงวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินให้แทนที่ด้วยการอ้างถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาเปรียบเทียบ

#### การละเว้นการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

- 18 กิจการอาจเลือกใช้การละเว้นการใช้เรื่องเดียวหรือหลายเรื่องที่อยู่ในภาคผนวก ค ถึง จ กิจการต้องไม่นำการละเว้นการใช้ดังกล่าวสำหรับรายการอื่นโดยเทียบเคียง
- 19 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

#### การนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูล

- 20 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้ให้การละเว้นการใช้ข้อกำหนดการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูลในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

#### ข้อมูลเปรียบเทียบ

- 21 งบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการต้องประกอบด้วยข้อมูลต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย งบฐานะการเงินจำนวนสามงบ งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจำนวนสองงบ งบกำไรขาดทุนที่แสดงแยกต่างหาก (ถ้ามีการนำเสนอ) จำนวนสองงบ งบกระแสเงินสดจำนวนสองงบ และงบการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นจำนวนสองงบ

และหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งข้อมูลเปรียบเทียบของงบทั้งหมดที่มีการนำเสนอ

**ข้อมูลเปรียบเทียบที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินและข้อมูลสรุปในอดีต**

- 22 กิจการบางแห่งนำเสนอข้อมูลสรุปในอดีตของข้อมูลที่เลือกสำหรับรอบระยะเวลาก่อนรอบระยะเวลาแรกที่น่าเสนอข้อมูลเปรียบเทียบเต็มรูปแบบที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้ข้อมูลสรุปดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ กิจการบางแห่งนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า และข้อมูลเปรียบเทียบที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 ในงบการเงินที่มีข้อมูลสรุปในอดีตหรือข้อมูลเปรียบเทียบตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า กิจการต้อง
- 22.1 ระบุอย่างเด่นชัดที่ข้อมูลตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าว่าไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ
- 22.2 เปิดเผยธรรมชาติของรายการปรับปรุงหลักที่จะทำให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการไม่จำเป็นต้องระบุรายการปรับปรุงดังกล่าวเป็นจำนวนเงิน

**คำอธิบายเกี่ยวกับการเปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน**

- 23 กิจการต้องอธิบายว่าการเปลี่ยนผ่านจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้ามาเป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลกระทบอย่างไรต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสดที่ไ้รายงานไว้ของกิจการ
- 23ก กิจการที่เคยปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินในรอบระยะเวลาก่อนหน้า ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 4ก ต้องเปิดเผย
- 23ก.1 เหตุผลของการหยุดปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ
- 23ก.2 เหตุผลของการกลับมาปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 23ข เพื่อให้เป็นไปตามย่อหน้าที่ 4ก เมื่อกิจการไม่ได้เลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 กิจการต้องอธิบายถึงเหตุผลของการเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เสมือนกับว่ากิจการไม่เคยหยุดการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

**การกระทบยอด**

- 24 เพื่อให้สอดคล้องกับย่อหน้าที่ 23 งบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการต้องรวม

- 24.1 การกระทบบยอดส่วนของเจ้าของที่ได้รายงานไว้ภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ก่อนหน้ากับส่วนของเจ้าของที่จัดทำขึ้นภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับวันที่ทั้งสองวันดังต่อไปนี้
- 24.1.1 วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ
- 24.1.2 วันสิ้นรอบระยะเวลาสุดท้ายที่นำเสนอในงบการเงินประจำปีล่าสุดของกิจการ ภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า
- 24.2 การกระทบบยอดกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับรอบระยะเวลาสุดท้ายที่นำเสนอในงบการเงินประจำปีล่าสุดของกิจการ จุดเริ่มต้นของการกระทบบยอดดังกล่าว ต้องเป็นกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมภายใต้ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าสำหรับรอบระยะเวลานั้น หรือเป็นกำไรหรือ ขาดทุนภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าถ้ากิจการไม่ได้รายงานกำไร ขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม
- 24.3 ถ้ากิจการเคยรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าใด ๆ เป็นครั้งแรก ในการจัดทำฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน การเปิดเผย ข้อมูลตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ จำเป็นต้องมี ถ้ากิจการเคยรับรู้หรือกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าในรอบระยะเวลาเริ่ม ตั้งแต่วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 25 การกระทบบยอดที่กำหนดในย่อหน้าที่ 24.1 และ 24.2 ต้องให้รายละเอียดอย่างเพียงพอเพื่อให้ ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจเกี่ยวกับรายการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญต่อฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จ ในกรณีที่กิจการนำเสนองบกระแสเงินสดภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า กิจการต้องอธิบายเกี่ยวกับรายการปรับปรุงที่มีสาระสำคัญต่องบกระแสเงินสดด้วย
- 26 ในกรณีที่กิจการได้ทราบเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ก่อนหน้า กิจการต้องแสดงรายการกระทบบยอดตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 24.1 และ 24.2 โดยแยกแสดงการแก้ไขข้อผิดพลาดออกจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
- 27 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 ไม่ได้ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กิจการทำขึ้น ในกรณีที่กิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้หรือเปลี่ยนแปลงนโยบายเหล่านั้น จนกระทั่งหลังจากที่กิจการนำเสนองบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก ดังนั้น ข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 จึงไม่นำมาถือปฏิบัติในงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการ
- 27ก หากกิจการมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการใช้ช้อยกเว้นที่อยู่ในมาตรฐาน การรายงานทางการเงินฉบับนี้ในระหว่างรอบระยะเวลาที่จัดทำงบการเงินตามมาตรฐาน การรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก กิจการต้องอธิบายถึงการเปลี่ยนแปลงระหว่างรายงาน ทางการเงินระหว่างกาลที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกและ งบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 23 และ ต้องปรับให้เป็นปัจจุบันสำหรับการกระทบบยอดตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 24.1 และ 24.2

- 28 ในกรณีที่กิจการไม่ได้นำเสนองบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาก่อนหน้า งบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

**การเลือกกำหนดสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน**

- 29 กิจการได้รับอนุญาตให้เลือกกำหนดสินทรัพย์ทางการเงินที่ได้เคยรับรู้ให้เป็นสินทรัพย์ทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 19 ก กิจการต้องเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินที่เลือกกำหนดไว้ ณ วันที่เลือกกำหนด และการจัดประเภทรายการ รวมทั้งมูลค่าตามบัญชีในงบการเงินก่อนหน้า
- 29 ก กิจการได้รับอนุญาตให้เลือกกำหนดหนี้สินทางการเงินที่ได้เคยรับรู้ให้เป็นหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 19 ก กิจการต้องเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงินที่เลือกกำหนดไว้ ณ วันที่เลือกกำหนด และการจัดประเภทรายการ รวมทั้งมูลค่าตามบัญชีในงบการเงินก่อนหน้า

**การใช้มูลค่ายุติธรรมเป็นต้นทุนเสมือน**

- 30 หากกิจการใช้มูลค่ายุติธรรมในงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นต้นทุนเสมือนสำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือสินทรัพย์สิทธิการใช้ (ดูย่อหน้าที่ 5 และ 7) งบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับรายการรายการตัดของงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนี้
- 30.1 ยอดรวมของมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว และ
- 30.2 ยอดรวมของการปรับปรุงกับมูลค่าตามบัญชีที่ได้รายงานภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า

**การใช้ต้นทุนเสมือนสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า และบริษัทร่วม**

- 31 ในทำนองเดียวกัน ถ้ากิจการใช้ต้นทุนเสมือนในงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย กิจการร่วมค้า หรือบริษัทร่วม ในงบการเงินเฉพาะกิจการ (ดูย่อหน้าที่ 15) งบการเงินเฉพาะกิจการที่กิจการจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกต้องเปิดเผย
- 31.1 ยอดรวมของต้นทุนเสมือนของเงินลงทุนดังกล่าวซึ่งต้นทุนเสมือนคือมูลค่าตามบัญชีภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า
- 31.2 ยอดรวมของต้นทุนเสมือนของเงินลงทุนดังกล่าวซึ่งต้นทุนเสมือนคือมูลค่ายุติธรรม และ

- 31.3 ยอดรวมของการปรับปรุงกับมูลค่าตามบัญชีที่ได้รายงานภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า

#### การใช้ต้นทุนเสมือนสำหรับสินทรัพย์จากน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ

- 31ก ถ้ากิจการใช้ช้อยกเว้นในย่อหน้าที่ 8ก.2 สำหรับสินทรัพย์จากน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและเกณฑ์ในการปันส่วนมูลค่าตามบัญชีที่กำหนดภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า

#### การใช้ต้นทุนเสมือนสำหรับการดำเนินงานภายใต้การกำกับด้านราคา

- 31ข ถ้ากิจการใช้ช้อยกเว้นในย่อหน้าที่ 8ข สำหรับการดำเนินงานภายใต้การกำกับด้านราคา กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและเกณฑ์ที่ใช้กำหนดมูลค่าตามบัญชีภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า

#### การใช้ต้นทุนเสมือนภายหลังภาวะเงินเฟ้อรุนแรง

- 31ค ถ้ากิจการเลือกวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยมูลค่ายุติธรรมและใช้มูลค่ายุติธรรมนั้นเป็นต้นทุนเสมือนในงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อรุนแรง (ดูย่อหน้าที่ 26 ถึง 30) งบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายถึงวิธีการและสาเหตุที่กิจการเคยมีและต่อมาเลิกมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่อยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง

#### รายงานทางการเงินระหว่างกาล

- 32 เพื่อให้สอดคล้องกับย่อหน้าที่ 23 หากกิจการนำเสนอรายงานทางการเงินระหว่างกาลภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 สำหรับบางส่วนของรอบระยะเวลาของงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก กิจการต้องดำเนินการตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้เพิ่มเติมจากข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34

- 32.1 ถ้ากิจการได้นำเสนอรายงานทางการเงินระหว่างกาลสำหรับรอบระยะเวลาว่างกลางเปรียบเทียบสำหรับช่วงเวลาเดียวกันของปีทางการเงินก่อนหน้า ในแต่ละรายงานทางการเงินระหว่างกาลดังกล่าวต้องรวม

- 32.1.1 การกระทบบยอดส่วนของผู้ของภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาว่างกลางเปรียบเทียบกับส่วนของผู้ของภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ณ วันดังกล่าว และ

- 32.1.2 การกระทบบยอดกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับรอบระยะเวลาระหว่างกาลเปรียบเทียบ (รอบระยะเวลาระหว่างกาลปัจจุบันและรอบระยะเวลาสะสมตั้งแต่ต้นปี) จุดเริ่มต้นของการกระทบบยอดดังกล่าว ต้องเป็นกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าสำหรับรอบระยะเวลานั้นหรือเป็นกำไรหรือขาดทุนภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าถ้ากิจการไม่ได้รายงานกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม
- 32.2 นอกเหนือจากการกระทบบยอดที่กำหนดในย่อหน้าที่ 32.1 รายงานทางการเงินระหว่างกาลครั้งแรกของกิจการภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 สำหรับบางส่วนของรอบระยะเวลาของงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก ต้องรวมการกระทบบยอดตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 24.1 และ 24.2 (เพิ่มเติมโดยรายละเอียดที่กำหนดโดยย่อหน้าที่ 25 และ 26) หรือการอ้างถึงในเอกสารเผยแพร่อื่นที่ได้รวมการกระทบบยอดดังกล่าว
- 32.3 ถ้ากิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการใช้ช้อยกเว้นที่อยู่ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการต้องอธิบายการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวในแต่ละรายงานทางการเงินระหว่างกาลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 23 และต้องปรับให้เป็นปัจจุบันสำหรับการกระทบบยอดตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 32.1 และ 32.2
- 33 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 กำหนดการเปิดเผยข้อมูลขั้นต่ำซึ่งอยู่บนข้อสมมติว่าผู้ใช้รายงานทางการเงินระหว่างกาลเข้าถึงงบการเงินประจำปีล่าสุดได้ด้วย อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 ยังกำหนดให้กิจการเปิดเผย “เหตุการณ์หรือรายการใดๆ ที่มีสาระสำคัญต่อความเข้าใจเกี่ยวกับรอบระยะเวลาระหว่างกาลปัจจุบัน” ดังนั้น ถ้าผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวที่มีสาระสำคัญต่อความเข้าใจเกี่ยวกับรอบระยะเวลาระหว่างกาลปัจจุบันในงบการเงินประจำปีล่าสุดของกิจการภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า รายงานทางการเงินระหว่างกาลของกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวหรือรวมการอ้างถึงในเอกสารเผยแพร่อื่นที่ได้รวมเรื่องดังกล่าว

### วันที่มีผลบังคับใช้

- 34 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สำหรับงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่ม ณ หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2563 ทั้งนี้อนุญาตให้กิจการนำไปใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้
- 35 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 36 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 37 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 38 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

- 39 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ข (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 39ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ง (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 39จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ฉ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 39ช (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 39ซ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ฌ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ญ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ฎ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ฏ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ฐ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ฑ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ฒ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ณ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ด (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ต (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ถ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ท (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ธ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 39น (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39บ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ป (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ผ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน* และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน* ทำให้เกิดการแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 29 29ก ข2 ถึง ข6 ข8 ถึง ข8ช ข9 ง18 ง19 ถึง ง19ค ง20 และ ง33 กิจการต้องถือปฏิบัติ ตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 กับงบการเงินประจำปีที่มีรอบระยะเวลารายงานที่เริ่ม ณ หรือ หลังวันที่ 1 มกราคม 2565
- 39ฝ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39พ (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 39ฟ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า* ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐาน การรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนมกราคมปี 2559 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม

- มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2562 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 30 ค4 ง1 ง7 ง8ข และ ง9 และตัดย่อหน้าที่ 9ก และเพิ่มย่อหน้าที่ ง9ข ถึง ง9จ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
- 39ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ม (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 39ย มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 เรื่อง *สัญญาประกันภัย* ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนพฤษภาคมปี 2560 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2566 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ ข1 และ ง1 และตัดหัวข้อก่อนย่อหน้าที่ ง4 และ ง4 และเพิ่มหัวข้อหลังย่อหน้าที่ ข12 และ ข13 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17
- 39ร การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 23 เรื่อง *ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับวิธีการทางภาษีเงินได้* ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2562 โดยเพิ่มย่อหน้าที่ จ8 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 23
- 39ล *การปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศประจำปี 2561 ถึง 2563* ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนพฤษภาคมปี 2563 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2565 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ ง1.6 และเพิ่มย่อหน้าที่ ง13ก กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลารายงานประจำปีเริ่ม ณ หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2566 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้ถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ หากถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 39ว *ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดขึ้นจากรายการเดียว* ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนพฤษภาคมปี 2564 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2566 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ ข1 และเพิ่มย่อหน้าที่ ข14 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลารายงานประจำปีเริ่ม ณ หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2567 เป็นต้นไป ทั้งนี้อนุญาตให้ถือปฏิบัติได้ก่อนวันบังคับใช้ หากถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาก่อนวันบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 39ส *การขาดความสามารถแลกเปลี่ยน* (การแก้ไขเพิ่มเติมของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21) ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเมื่อเดือนสิงหาคมปี 2566 ทำให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ในปี 2568 โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 31ค และ ง27 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเมื่อถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ที่แก้ไขเพิ่มเติมเมื่อเดือนสิงหาคมปี 2566)

**การยกเลิกมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเดิม**

40 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

ภาคผนวก ก

ศัพท์บัญญัติ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน	การเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานแรกสุดที่กิจการนำเสนอข้อมูลเปรียบเทียบอย่างเต็มรูปแบบภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินในงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก
ต้นทุนเสมือน	จำนวนเงินที่ใช้แทนต้นทุนหรือต้นทุนสุทธิจากการเสื่อมค่า ณ วันที่กำหนด การเสื่อมราคาหรือการตัดจำหน่ายในภายหลังอยู่บนข้อสมมติว่ากิจการได้รับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินเริ่มแรก ณ วันที่กำหนด โดย ต้นทุนของสินทรัพย์หรือหนี้สินเท่ากับต้นทุนเสมือน
มูลค่ายุติธรรม	มูลค่ายุติธรรม คือ ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13)
งบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก	งบการเงินประจำปีที่กิจการได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก โดยมีถ้อยแถลงที่ตรงไปตรงมาและชัดเจนถึงการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
รอบระยะเวลารายงานที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก	รอบระยะเวลารายงานล่าสุดของงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกของกิจการ
ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรก	กิจการที่นำเสนองบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

มาตรฐานและการตีความที่ออกโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบด้วย

- 1) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 2) มาตรฐานการบัญชี
- 3) การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ
- 4) การตีความมาตรฐานการบัญชี

งบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

งบฐานะการเงินของกิจการ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า

เกณฑ์ทางการบัญชีที่ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกได้ใช้อยู่ก่อนจนถึงวันที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาใช้

## ภาคผนวก ข

### ข้อยกเว้นการถือปฏิบัติแบบปรับย้อนหลังของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- ข1 กิจการต้องปฏิบัติตามการยกเว้นดังต่อไปนี้
- ข1.1 การเลือกรับรู้รายการสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 2 และ 3)
  - ข1.2 การบัญชีป้องกันความเสี่ยง (ย่อหน้าที่ 4 ถึง 6)
  - ข1.3 ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ย่อหน้าที่ 7)
  - ข1.4 การจัดประเภทรายการและการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 8 ถึง 8ค)
  - ข1.5 การด้อยค่าสินทรัพย์ทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 8ง ถึง 8ช)
  - ข1.6 อนุพันธ์แฝง (ย่อหน้าที่ 9)
  - ข1.7 เงินกู้ยืมจากรัฐบาล (ย่อหน้าที่ 10 ถึง 12)
  - ข1.8 สัญญาประกันภัย (ย่อหน้าที่ 13) และ
  - ข1.9 ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าและหนี้สินจากการรื้อถอน หนี้สินจากการบูรณะและหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน (ย่อหน้าที่ 14)

#### การเลือกรับรู้รายการของสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงิน

- ข2 ยกเว้นที่ได้อนุญาตไว้ในย่อหน้าที่ 3 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการเลือกรับรู้รายการในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 สำหรับรายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ณ หรือหลังวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยวิธีเปลี่ยนทันที ตัวอย่างเช่น หากผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกเลือกรับรู้สินทรัพย์ทางการเงินที่ไม่ใช่อนุพันธ์หรือหนี้สินทางการเงินที่ไม่ใช่อนุพันธ์ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า ซึ่งเป็นผลของรายการที่เกิดขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (เว้นแต่สินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการอันเป็นผลของรายการหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในภายหลัง)
- ข3 โดยไม่คำนึงถึงย่อหน้าที่ 2 กิจการอาจปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการเลือกรับรู้รายการในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 โดยวิธีปรับย้อนหลังนับจากวันที่กิจการเลือกที่จะปฏิบัติเช่นนั้น โดยมีเงื่อนไขว่าข้อมูลที่จำเป็นเพื่อใช้ในการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 สำหรับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินที่เลือกรับรู้ไปแล้ว อันรายการในอดีตกิจการได้มา ณ วันที่เริ่มต้นใช้การบัญชีสำหรับรายการดังกล่าว

**การบัญชีป้องกันความเสี่ยง**

- ข4 ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้อง
- ข4.1 วัตถุประสงค์ของพันธบัตรทั้งหมดที่ใช้มูลค่ายุติธรรม และ
- ข4.2 ตัดรายการผลขาดทุนและกำไรจากการตัดบัญชีทั้งหมดที่เกิดจากอนุพันธ์ซึ่งได้เคยรายงานตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้เสมือนรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สิน
- ข5 กิจการต้องไม่นำความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงประเภทที่ไม่เข้าเงื่อนไขสำหรับการบัญชีป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 (ตัวอย่างเช่น ความสัมพันธ์ของการป้องกันความเสี่ยงหลายประการที่เครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงเป็นสิทธิเลือกที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่เป็นแยกเป็นเอกเทศ (stand-alone written option) หรือสิทธิเลือกที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่หักกลับได้ (net written option) หรือที่รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงเป็นฐานะสุทธิของการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดสำหรับความเสี่ยงอื่นนอกจากความเสี่ยงเงินตราต่างประเทศ) มาสะท้อนในงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม หากกิจการเลือกกำหนดฐานะสุทธิเป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้ กิจการอาจเลือกกำหนดให้แต่ละรายการในฐานะสุทธินั้น หรือฐานะสุทธิหากเป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 6.6.1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เป็นรายการที่มีการป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยมีเงื่อนไขว่ากิจการกำหนดเช่นนั้นไม่ช้ากว่าวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข6 ก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากกิจการได้เลือกกำหนดรายการว่าเป็นการป้องกันความเสี่ยง แต่การป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 6.5.6 และ 6.5.7 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เพื่อยกเลิกการใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยง กิจการต้องไม่เลือกกำหนดรายการที่ทำขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินย้อนหลังเป็นการป้องกันความเสี่ยง

**ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม**

- ข7 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 โดยวิธีเปลี่ยนทันที นับจากวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนี้
- ข7.1 ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ ข94 ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องปันส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมให้กับผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม แม้ว่าจะทำให้ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมติดลบ

- ข7.2 ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ 23 และ ข96 เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในความเป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่ในบริษัทย่อยซึ่งมิได้ส่งผลให้บริษัทใหญ่สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย และ
- ข7.3 ข้อกำหนดตามย่อหน้าที่ ข97 ถึง ข99 เกี่ยวกับการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย และข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องตามย่อหน้าที่ 8ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* อย่างไรก็ตาม หากผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 โดยวิธีปรับย้อนหลังสำหรับการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นในอดีต กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ค1 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

#### การจัดประเภทรายการและการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

- ข8 กิจการต้องประเมินว่าสินทรัพย์ทางการเงินเป็นไปตามเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 4.1.2 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 หรือเงื่อนไขตามย่อหน้าที่ 4.1.2ก ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 หรือไม่ บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข8ก หากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการประเมินการเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบของมูลค่าเงินตามเวลาตามย่อหน้าที่ ข4.1.9ข ถึง ข4.1.9ง ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องประเมินลักษณะกระแสเงินสดตามสัญญาของสินทรัพย์ทางการเงินบนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบของมูลค่าเงินตามเวลาตามย่อหน้าที่ ข4.1.9ข ถึง ข4.1.9ง ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 (ในกรณีนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 42ต ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 ด้วย แต่การอ้างอิงถึง “ย่อหน้าที่ 7.2.4 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9” ให้หมายความว่าย่อหน้านี้ และการอ้างอิงถึง “การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงิน” ให้หมายความว่า “ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน”)
- ข8ข หากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติในการประเมินมูลค่ายุติธรรมของการชำระเงินก่อนครบกำหนดว่ามีนัยสำคัญหรือไม่ตามย่อหน้าที่ ข4.1.12.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องประเมินลักษณะกระแสเงินสดตามสัญญาของสินทรัพย์ทางการเงินบนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับช้อยกเว้นสำหรับการชำระเงินก่อนครบกำหนดตามย่อหน้าที่ ข4.1.12 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 (ในกรณีนี้

กิจการต้องถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 42d ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 7 แต่การอ้างอิงถึง “ย่อหน้าที่ 7.2.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9” ให้หมายความว่า ย่อนี้ และการอ้างอิงถึง “การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของสินทรัพย์ทางการเงิน” ให้หมายความว่า “ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน”)

- ข8ค หากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ (ตามที่ได้นิยามไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8) สำหรับกิจการในการปรับย้อนหลังตามวิธีดอเบี้ยที่แท้จริงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ให้กิจการใช้มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน เป็นมูลค่าตามบัญชีก่อนรายการหักใหม่ของสินทรัพย์ทางการเงินนั้นหรือเป็นราคาทุนตัดจำหน่ายใหม่ของหนี้สินทางการเงินนั้น ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### การด้อยค่าสินทรัพย์ทางการเงิน

- ข8ง กิจการต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการด้อยค่าในหมวดที่ 5.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 โดยวิธีปรับย้อนหลังภายใต้ย่อหน้าที่ ข8จ ถึง ข8ข และ จ1 ถึง จ2
- ข8จ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องใช้ข้อมูลสนับสนุนและสมเหตุสมผลที่สามารถหาได้โดยไม่ใช้ต้นทุนหรือความพยายามที่มากเกินไปที่จะกำหนดความเสี่ยงด้านเครดิต ณ วันที่เครื่องมือทางการเงินมีการรับรู้เมื่อเริ่มแรก (หรือ ณ วันที่กิจการเป็นคู่สัญญาที่ไม่สามารถยกเลิกสัญญาได้ สำหรับข้อผูกมัดวงเงินสินเชื่อและสัญญาค้ำประกันทางการเงินตามย่อหน้าที่ 5.5.6 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9) และเปรียบเทียบความเสี่ยงข้างต้นกับความเสี่ยงด้านเครดิต ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ดูย่อหน้าที่ ข7.2.2 ถึง ข7.2.3 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ด้วย)
- ข8ฉ ในการพิจารณาว่าความเสี่ยงด้านเครดิตมีการเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญนับจากวันที่รับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกหรือไม่ กิจการอาจถือปฏิบัติ ดังนี้
- ข8ฉ.1 ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 5.5.10 และ ข5.5.22 ถึง ข5.5.24 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 และ
- ข8ฉ.2 ปฏิบัติตามข้อสันนิษฐานที่สามารถโต้แย้งได้ตามย่อหน้าที่ 5.5.11 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 สำหรับการค้างชำระการจ่ายเงินตามสัญญาเกินกว่า 30 วัน หากกิจการจะนำข้อกำหนดเกี่ยวกับการด้อยค่ามาถือปฏิบัติ โดยระบุการเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงด้านเครดิตอย่างมีนัยสำคัญตั้งแต่การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกของเครื่องมือทางการเงินบนพื้นฐานของข้อมูลการค้างชำระเกินกำหนด
- ข8ช ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากการพิจารณาว่ามีการเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงด้านเครดิตอย่างมีนัยสำคัญของเครื่องมือทางการเงินตั้งแต่การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกหรือไม่ จะใช้ต้นทุนหรือความพยายามที่มากเกินไป กิจการต้องรับรู้ค่าเผื่อผลขาดทุน

ด้วยจำนวนเงินเท่ากับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตลอดอายุ ณ วันที่รายงานแต่ละครั้ง จนกว่าเครื่องมือทางการเงินดังกล่าวถูกเลิกรับรู้ (เว้นแต่เครื่องมือทางการเงินนั้นมีความเสี่ยงด้านเครดิตต่ำ ณ วันที่รายงาน ให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ข8ฉ.1)

### อนุพันธ์แฝง

- ข9 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องประเมินว่าจำเป็นต้องแยกอนุพันธ์แฝงจากสัญญาหลักหรือไม่ และให้ถือเป็นอนุพันธ์บนพื้นฐานของเงื่อนไขที่มีอยู่ ณ วันที่กิจการเข้าเป็นคู่สัญญาในครั้งแรกและวันที่มีการประเมินใหม่ที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ ข4.3.11 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

### เงินกู้ยืมจากรัฐบาล

- ข10 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องจัดประเภทเงินกู้ยืมจากรัฐบาลที่ได้รับทั้งหมดเป็นหนี้สินทางการเงินหรือตราสารทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน ยกเว้นที่ได้อนุญาตไว้ในย่อหน้าที่ ข11 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล โดยวิธีเปลี่ยนทันทีสำหรับเงินกู้ยืมจากรัฐบาลในปัจจุบัน ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และต้องไม่รับรู้ผลประโยชน์จากการได้รับเงินกู้ยืมจากรัฐบาลในอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าอัตราตลาดเป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ดังนั้น หากการรับรู้และวัดมูลค่ารายการเงินกู้ยืมจากรัฐบาลในอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าอัตราตลาดตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าของผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกไม่เป็นไปตามเกณฑ์ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องใช้มูลค่าตามบัญชีของเงินกู้ยืมตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน เป็นมูลค่าตามบัญชีของเงินกู้ยืมสำหรับฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 สำหรับการวัดมูลค่าเงินกู้ยืมหลังจากวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ข11 นอกจากที่กล่าวในย่อหน้าที่ ข10 กิจการอาจปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 โดยวิธีปรับย้อนหลังสำหรับเงินกู้ยืมจากรัฐบาลใดๆ ที่มีอยู่ก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ทั้งนี้ กิจการควรมีข้อมูลที่จำเป็น ณ วันที่เริ่มต้นใช้การบัญชีสำหรับเงินกู้ยืม
- ข12 ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ข10 และ ข11 ไม่ได้ทำให้กิจการไม่สามารถใช้ข้อยกเว้นตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ง19 ถึง ง19ค เกี่ยวกับการกำหนดเครื่องมือทางการเงินที่รับรู้รายการก่อนหน้าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน

## สัญญาประกันภัย

- ข13 กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนผ่านในย่อหน้าที่ ค1 ถึง ค24 และ ค28 ในภาคผนวก ค ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 กับสัญญาภายในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 การอ้างอิงในย่อหน้าเหล่านั้นในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 17 ถึงวันที่เปลี่ยนผ่านให้หมายความถึงวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

## ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าและหนี้สินจากการรื้อถอน หนี้สินจากการบูรณะและหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

- ข14 ย่อหน้าที่ 15 และ 24 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ให้ข้อยกเว้นกับกิจการจากการรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีในสภาพแวดล้อมเป็นการเฉพาะทั้งที่มีข้อยกเว้นดังกล่าว ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีเท่ากับจำนวนที่เป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอน กิจการจะมีกำไรทางภาษีเพียงพอที่จะนำผลต่างชั่วคราวนั้นมาใช้หักภาษีได้ และหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีสำหรับรายการผลต่างชั่วคราวที่ใช้หักภาษีและผลต่างชั่วคราวที่ต้องเสียภาษีทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับ
- ข14.1 สินทรัพย์สิทธิการใช้ และหนี้สินตามสัญญาเช่า และ
  - ข14.2 หนี้สินจากการรื้อถอน หนี้สินจากการบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน และจำนวนเงินที่เท่ากันที่รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง

## ภาคผนวก ค

## ข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจ

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดต่อไปนี้สำหรับการรวมธุรกิจที่กิจการได้รับรู้ก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ภาคผนวกนี้ต้องนำมาใช้เฉพาะกับการรวมธุรกิจที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ เท่านั้น

- ค1 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 โดยวิธีปรับย้อนหลังกับการรวมธุรกิจในอดีต (การรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน) อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกได้ปรับงบการเงินย้อนหลังในการรวมธุรกิจเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลังในการรวมธุรกิจทั้งหมดที่เกิดขึ้นในภายหลัง และต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 นับจากวันที่เดียวกันนั้น ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกเลือกปรับงบการเงินย้อนหลังในการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้น ณ วันที่ 30 มิถุนายน 25X6 กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลังในการรวมธุรกิจทั้งหมดที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ 30 มิถุนายน 25X6 จนถึงวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 นับจากวันที่ 30 มิถุนายน 25X6
- ค2 กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ โดยวิธีปรับย้อนหลังสำหรับรายการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมและค่าความนิยมที่เกิดขึ้นจากการรวมธุรกิจที่เกิดขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่กิจการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 โดยวิธีปรับย้อนหลังสำหรับรายการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมและค่าความนิยมดังกล่าว กิจการต้องบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการมากกว่าเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของผู้ถูกซื้อ ดังนั้น ถ้าวัดค่าความนิยมและรายการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมดังกล่าว ได้แสดงด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการแล้ว หรือเป็นรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่ไม่เป็นตัวเงินซึ่งได้ถูกรายงานโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้
- ค3 กิจการอาจปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 โดยวิธีปรับย้อนหลังสำหรับรายการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมและค่าความนิยม ที่เกิดขึ้นจาก
- ค3.1 การรวมธุรกิจทั้งหมดที่เกิดขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือ
  - ค3.2 การรวมธุรกิจทั้งหมดที่กิจการเลือกปรับงบการเงินย้อนหลังโดยถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ตามที่ได้อนุญาตไว้ในย่อหน้าที่ ค1 ข้างต้น

ค4 ในกรณีที่ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 โดยวิธีปรับย้อนหลังสำหรับการรวมธุรกิจในอดีต จะมีผลกระทบต่อการรวมธุรกิจดังกล่าวดังต่อไปนี้

ค4.1 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องจัดประเภทรายการ (การซื้อธุรกิจโดยผู้ซื้อตามกฎหมาย การซื้อธุรกิจแบบย้อนกลับโดยผู้ถูกซื้อตามกฎหมาย หรือการรวมกันของส่วนได้เสีย) เช่นเดียวกับในงบการเงินของกิจการที่จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้

ค4.2 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมด ซึ่งได้มาหรือรับมาจาก การรวมธุรกิจในอดีต ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน นอกจากนี้

ค4.2.1 สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินบางรายการที่เลิกรับรู้ไปแล้วตาม หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้ (ดูย่อหน้าที่ ๒) และ

ค4.2.2 สินทรัพย์ รวมถึงค่าความนิยมและหนี้สินที่ไม่ได้รับรู้ในงบฐานะการเงินรวม ของผู้ซื้อธุรกิจตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้ และไม่ได้เข้า เงื่อนไขการรับรู้รายการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินในงบฐานะ การเงินเฉพาะกิจการของผู้ถูกซื้อ (ดูย่อหน้าที่ ๓.๖ ถึง ๓.๙)

ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง โดยการปรับปรุง กำไรสะสม (หรือประเภทรายการอื่นในส่วนของเจ้าของตามความเหมาะสม) นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงเป็นผลมาจากการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รวมอยู่ใน ค่าความนิยมมาก่อน (ดูย่อหน้าที่ ๓.๗.๑)

ค4.3 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องไม่รวมรายการใด ๆ ที่ได้รับรู้ตามหลักการบัญชีที่รับรอง ทั่วไปก่อนหน้านี้ซึ่งไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินตามมาตรฐาน การรายงานทางการเงินในงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องปฏิบัติตามผลจากการเปลี่ยนแปลง ดังนี้

ค4.3.1 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจจัดประเภทรายการที่เกี่ยวข้องกับการรวมธุรกิจ ในอดีตเป็นรายการซื้อธุรกิจและรับรู้รายการที่ไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการ เป็นสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง *สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน* กิจการต้องจัดประเภทรายการดังกล่าวใหม่ (รวมถึงภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมที่ เกี่ยวข้อง (ถ้ามี)) ให้เป็นส่วนหนึ่งของค่าความนิยม (เว้นแต่กรณีที่หัก ค่าความนิยมโดยตรงจากส่วนของเจ้าของตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ก่อนหน้า ดูย่อหน้าที่ ๓.๗.๑ และ ๓.๙)

ค4.3.2 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องรับรู้ผลกระทบการเปลี่ยนแปลงอื่นทั้งหมดในกำไรสะสม<sup>1</sup>

<sup>1</sup> การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวรวมถึงการจัดประเภทรายการใหม่จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ ไม่มีตัวตนในกรณีที่ไม่ได้รับรู้ค่าความนิยมตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้เป็นสินทรัพย์ กรณีดังกล่าวจะ เกิดขึ้น หากกิจการ (ก) หักค่าความนิยมโดยตรงจากส่วนของเจ้าของ หรือ (ข) ไม่ได้บันทึกการรวมธุรกิจเป็นรายการ ซื้อธุรกิจตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้

- ค4.4 มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการของสินทรัพย์และหนี้สินบางรายการด้วยเกณฑ์ที่ไม่ใช่ราคาทุนเดิม เช่น มูลค่ายุติธรรม ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวด้วยเกณฑ์ที่กำหนดสำหรับงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน แม้ว่าสินทรัพย์และหนี้สินนั้นได้มาหรือรับมาจากการรวมธุรกิจในอดีต กิจการต้องรับรู้ผลจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีโดยการปรับปรุงกำไรสะสม (หรือประเภทรายการอื่นในส่วนของเจ้าของตามความเหมาะสม) แทนที่จะรับรู้เป็นค่าความนิยม
- ค4.5 ในทันทีหลังจากการรวมธุรกิจ ให้ถือว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาและหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจดังกล่าวตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าเป็นต้นทุนเสมือนของสินทรัพย์และหนี้สินนั้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ณ วันที่ดังกล่าว กรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้วัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวโดยใช้เกณฑ์ราคาทุน ณ วันที่หลังจากนั้น ต้นทุนเสมือนต้องเป็นฐานสำหรับการตัดค่าเสื่อมราคาหรือการตัดจำหน่ายตามเกณฑ์ราคาทุน นับจากวันที่รวมธุรกิจ
- ค4.6 ในกรณีที่สินทรัพย์ที่ได้มาหรือหนี้สินที่รับมาจากการรวมธุรกิจในอดีต ไม่ได้รับรู้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า สินทรัพย์หรือหนี้สินดังกล่าวไม่ได้ถือว่า มีต้นทุนเสมือนเป็นศูนย์สำหรับงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้ซื้อต้องรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินดังกล่าวในงบฐานะการเงินรวมตามหลักเกณฑ์ที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดสำหรับงบฐานะการเงินของผู้ถูกซื้อ ซึ่งสามารถอธิบายด้วยตัวอย่างดังนี้ กรณีที่ผู้ซื้อไม่ได้บันทึกสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าทางการเงินที่ได้มาจากการรวมธุรกิจในอดีตซึ่งผู้ถูกซื้อเป็นผู้เช่าตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า ผู้ซื้อต้องบันทึกสินทรัพย์ตามสัญญาเช่าดังกล่าวในงบการเงินรวม ตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า* กำหนดให้ผู้ถูกซื้อปฏิบัติในการจัดทำงบฐานะการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในทำนองเดียวกัน กรณีที่ผู้ซื้อไม่ได้รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่ยังคงมีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า ผู้ซื้อต้องรับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้น ณ วันที่ดังกล่าว นอกจากว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* มีข้อห้ามเกี่ยวกับการรับรู้รายการดังกล่าวในงบการเงินของผู้ถูกซื้อ ในทางตรงข้าม กรณีที่สินทรัพย์หรือหนี้สินได้รวมอยู่ในค่าความนิยมตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า แต่ต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหากตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 สินทรัพย์หรือหนี้สินดังกล่าวจะยังคงรวมไว้ในค่าความนิยม นอกจากว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้มีการรับรู้รายการดังกล่าวในงบการเงินของผู้ถูกซื้อ
- ค4.7 มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมในงบฐานะการเงินตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินต้องเป็นมูลค่าตามบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า ณ วันที่

เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ภายหลังจากการปรับปรุง 2 ประการดังต่อไปนี้

- ค4.7.1 กรณีที่กำหนดตามย่อหน้าที่ ค4.3.1 ข้างต้น ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม เมื่อกิจการจัดประเภทรายการใหม่สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รับรู้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าในทำนองเดียวกัน หากย่อหน้าที่ ค4.6 ข้างต้น กำหนดให้ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่รวมอยู่ในค่าความนิยมตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องลดมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมนั้น (และปรับปรุงภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีและส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (ถ้ามี))
- ค4.7.2 โดยไม่คำนึงว่ามีข้อบ่งชี้ว่าค่าความนิยมอาจด้อยค่าหรือไม่ ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 ในการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และในการรับรู้รายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าในกำไรสะสม (หรือ ในส่วนเกินจากการตีราคา ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36) การทดสอบการด้อยค่าต้องพิจารณาจากสภาพการณ์ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ค4.8 ไม่ต้องมีการปรับปรุงอื่นสำหรับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยม ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องไม่ปรับมูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมน้อยลง โดย
- ค4.8.1 ไม่รวมรายการวิจัยและพัฒนาที่อยู่ระหว่างดำเนินการซึ่งได้มาจากการรวมธุรกิจดังกล่าว (นอกจากว่า สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกี่ยวข้องเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการในงบฐานะการเงินของผู้ถูกซื้อ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38)
- ค4.8.2 ปรับปรุงการตัดจำหน่ายค่าความนิยมก่อนหน้า
- ค4.8.3 กลับรายการปรับปรุงค่าความนิยมซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 ไม่อนุญาต เป็นการทำตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า เนื่องมาจากการปรับปรุงสินทรัพย์และหนี้สินระหว่างวันที่รวมธุรกิจกับวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ค4.9 ในกรณีที่ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกได้รับรู้ค่าความนิยมตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า โดยเป็นรายการหักจากส่วนของเจ้าของ
- ค4.9.1 กิจการต้องไม่รับรู้ค่าความนิยมดังกล่าวในงบฐานะการเงิน ตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน นอกจากนี้ กิจการต้องไม่จัดประเภทค่าความนิยมดังกล่าวใหม่เป็นกำไรหรือขาดทุนในกรณีที่กิจการขายบริษัทย่อยหรือในกรณีที่เงินลงทุนในบริษัทย่อยเกิดการด้อยค่า

- ค4.9.2 การปรับปรุงรายการที่เป็นผลมาจากข้อตกลงที่เกิดในภายหลังเกี่ยวกับรายการที่อาจเกิดขึ้นซึ่งส่งผลกระทบต่อสิ่งตอบแทนจากการซื้อ ต้องรับรู้ในกำไรสะสม
- ค4.10 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจไม่ได้รวมบริษัทย่อยที่ได้มาจากการรวมธุรกิจในอดีตตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้ (ตัวอย่างเช่น เนื่องจากบริษัทใหญ่ไม่ได้ถือว่ากิจการดังกล่าวเป็นบริษัทย่อยตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้ หรือไม่ได้จัดทำงบการเงินรวม) ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยให้เป็นจำนวนเงินตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดในงบฐานะการเงินของบริษัทย่อย จำนวนเงินของต้นทุนเสมือนของค่าความนิยมเท่ากับส่วนต่าง ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ระหว่าง
- ค4.10.1 ส่วนได้เสียของบริษัทใหญ่ในมูลค่าตามบัญชีดังกล่าวที่ปรับปรุงแล้ว และ
- ค4.10.2 ต้นทุนของเงินลงทุนในบริษัทย่อยในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่
- ค4.11 การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีให้ปฏิบัติตามการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินอื่น ดังนั้น การปรับปรุงข้างต้นเพื่อรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินจะส่งผลกระทบต่อส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมและภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี
- ค5 ช้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจในอดีตให้นำมาปฏิบัติกับการได้มาในอดีตสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม ส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า และส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกันที่กิจกรรมของการดำเนินงานร่วมกันเข้าค่านิยมของธุรกิจ ตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 นอกจากนี้ วันที่ตามที่กิจการได้เลือกตามย่อหน้าที่ ค1 ให้ถือปฏิบัติกับทุกรายการเงินลงทุนดังกล่าวด้วย

ภาคผนวก ง

ข้อยกเว้นจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- ง1 กิจการอาจเลือกใช้ข้อยกเว้นประการเดียวหรือหลายประการ ดังต่อไปนี้
- ง1.1 รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (ย่อหน้าที่ ง2 และ ง3)
  - ง1.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
  - ง1.3 ต้นทุนเสมือน (ย่อหน้าที่ ง5 ถึง ง8ข)
  - ง1.4 สัญญาเช่า (ย่อหน้าที่ ง9 และ ง9ข ถึง ง9จ)
  - ง1.5 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
  - ง1.6 ส่วนต่างจากการแปลงค่าสะสม (ย่อหน้าที่ ง12 ถึง ง13ก)
  - ง1.7 เงินลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมค้า และบริษัทร่วม (ย่อหน้าที่ ง14 ถึง ง15ก)
  - ง1.8 สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อย บริษัทร่วม และการร่วมค้า (ย่อหน้าที่ ง16 และ ง17)
  - ง1.9 เครื่องมือทางการเงินแบบผสม (ย่อหน้าที่ ง18)
  - ง1.10 การเลือกกำหนดเครื่องมือทางการเงินที่ได้เคยรับรู้ (ย่อหน้าที่ ง19 ถึง ง19ค)
  - ง1.11 การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ณ การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก (ย่อหน้าที่ ง20)
  - ง1.12 หนี้สินเกี่ยวกับการรื้อถอนสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ย่อหน้าที่ ง21 และ ง21ก)
  - ง1.13 สินทรัพย์ทางการเงินหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12 เรื่อง *ข้อตกลงสัมปทานบริการ* (ย่อหน้าที่ ง22)
  - ง1.14 ต้นทุนการกู้ยืม (ย่อหน้าที่ ง23)
  - ง1.15 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
  - ง1.16 การชำระหนี้สินทางการเงินด้วยตราสารทุน (ย่อหน้าที่ ง25)
  - ง1.17 ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง (ย่อหน้าที่ ง26 ถึง ง30)
  - ง1.18 การร่วมการงาน (ย่อหน้าที่ ง31)
  - ง1.19 ต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน (ย่อหน้าที่ ง32)
  - ง1.20 การกำหนดสำหรับสัญญาจะซื้อหรือสัญญาจะขายของรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน (ย่อหน้าที่ ง33)
  - ง1.21 รายได้ (ย่อหน้าที่ ง34 และ ง35) และ
  - ง1.22 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและสิ่งตอบแทนจ่ายล่วงหน้า (ย่อหน้าที่ ง36)
- กิจการต้องไม่นำข้อยกเว้นดังกล่าวไปเปรียบเทียบกับรายการอื่น

**รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์**

- ง2 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกได้รับการสนับสนุน แต่ไม่ได้บังคับให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ กับตราสารทุนที่ออก ณ หรือก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกยังได้รับการสนับสนุน แต่ไม่ได้บังคับให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 กับตราสารทุนที่ออกหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 และได้รับสิทธิก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกเลือกที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 กับตราสารทุนดังกล่าว จะสามารถทำได้เฉพาะกรณีที่เกิดการนั้นได้เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนดังกล่าวที่กำหนด ณ วันที่วัดค่าตามที่อธิบายไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 สำหรับการออกตราสารทุนทั้งหมดที่ไม่ได้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 (เช่น ตราสารทุนที่ออก ณ หรือก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554) ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 44 และ 45 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 ในกรณีที่ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกเปลี่ยนแปลงระยะเวลาหรือเงื่อนไขของการออกตราสารทุนที่ไม่ได้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 26 ถึง 29 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 หากการเปลี่ยนแปลงนั้นเกิดขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง3 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกได้รับการสนับสนุน แต่ไม่ได้บังคับให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 กับรายการหนี้สินที่เกิดขึ้นจากรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีการจ่ายชำระก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกได้รับการสนับสนุน แต่ไม่ได้บังคับให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 กับรายการหนี้สินที่เกิดขึ้นจากรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่มีการจ่ายชำระก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 สำหรับหนี้สินที่ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกไม่ต้องใช้วิธีปรับย้อนหลังสำหรับข้อมูลเปรียบเทียบ โดยขอบเขตของข้อมูลดังกล่าวต้องเกี่ยวข้องกับรอบระยะเวลารายงานหรือวันที่ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554
- ง4 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

**ต้นทุนเสมือน**

- ง5 กิจการอาจเลือกวัดมูลค่ารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม และใช้มูลค่ายุติธรรมนั้นเป็นต้นทุนเสมือน ณ วันดังกล่าว
- ง6 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจเลือกใช้การตีราคาใหม่ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้านี้สำหรับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ณ วันที่ หรือก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นต้นทุนเสมือน ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หากการตีราคา ณ วันที่มีการตีราคาใหม่นั้น สามารถเปรียบเทียบกันได้กับ

- ง6.1 มูลค่ายุติธรรม หรือ
- ง6.2 ต้นทุนหรือต้นทุนที่คิดค่าเสื่อมราคาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินซึ่งถูกปรับปรุงให้สะท้อนมูลค่ายุติธรรม เช่น การเปลี่ยนแปลงในดัชนีราคาทั่วไปหรือดัชนีราคาเฉพาะ
- ง7 ทางเลือกตามย่อหน้าที่ ง5 และ ง6 สามารถนำมาใช้กับ
- ง7.1 อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
- ง7.1ก สินทรัพย์สิทธิการใช้ (มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า) และ
- ง7.2 สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งเป็นไปตาม
- ง7.2.1 เกณฑ์การรับรู้รายการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (รวมถึงการวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือสำหรับต้นทุนการได้มา) และ
- ง7.2.2 เกณฑ์การตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (รวมถึงการมีอยู่ของตลาดที่มีสภาพคล่อง)
- กิจการต้องไม่เลือกทางเลือกนี้สำหรับสินทรัพย์อื่นหรือสำหรับหนี้สินอื่น
- ง8 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจกำหนดต้นทุนเสมือนตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าสำหรับรายการสินทรัพย์และหนี้สินบางรายการหรือทุกรายการ โดยการวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่กำหนดเป็นการเฉพาะ อันเนื่องมาจากเหตุการณ์บางเหตุการณ์ เช่น การแปรรูปรัฐวิสาหกิจหรือการเสนอขายหุ้นใหม่แก่ประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรก
- ง8.1 หากวันที่วัดค่าเป็นวันเดียวกันหรือวันก่อนหน้าวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการอาจใช้มูลค่าที่ได้จากการวัดมูลค่ายุติธรรมจากวันที่เกิดเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นต้นทุนเสมือนสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ณ วันที่มีการวัดมูลค่า
- ง8.2 หากวันที่วัดค่าเป็นวันหลังจากวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน แต่อยู่ระหว่างรอบระยะเวลารายงานของงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก กิจการอาจใช้มูลค่าที่ได้จากการวัดมูลค่ายุติธรรมจากวันที่เกิดเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นต้นทุนเสมือน กิจการต้องรับรู้ผลของการปรับปรุงไปยังกำไรสะสมโดยตรง (หรือประเภทรายการอื่นในส่วนของเจ้าของตามความเหมาะสม) ณ วันที่วัดค่า กิจการต้องกำหนดต้นทุนเสมือนโดยใช้เกณฑ์ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ง5 ถึง ง7 หรือวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินตามข้อกำหนดอื่นในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง8ก ต้นทุนในการสำรวจและพัฒนาแหล่งน้ำมันและก๊าซที่อยู่ในขั้นตอนการพัฒนาหรือขั้นตอนการผลิตตามข้อกำหนดของบางประเทศ จะปฏิบัติโดยไว้ในศูนย์ต้นทุนซึ่งรวมทั้งดินทั้งหมดในพื้นที่ภูมิศาสตร์ขนาดใหญ่ ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกที่ใช้วิธีการบัญชีดังกล่าวตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า อาจเลือกวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับน้ำมันและก๊าซ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินด้วยหลักเกณฑ์ ดังนี้

- ง8ก.1 สินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าให้วัดมูลค่าตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ก่อนหน้า และ
- ง8ก.2 สินทรัพย์ที่อยู่ในขั้นตอนการพัฒนาหรือขั้นตอนการผลิตให้วัดมูลค่าของศูนย์ต้นทุน ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า กิจการต้องปันส่วนจำนวนดังกล่าวให้กับ ศูนย์ต้นทุนโดยอ้างอิงตามสัดส่วนปริมาณของสำรองหรือมูลค่าของสำรอง ณ วันดังกล่าว

กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์จากการสำรวจและการประเมินค่าและสินทรัพย์ที่อยู่ในขั้นตอนการพัฒนาหรือขั้นตอนการผลิต ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและการประเมินค่า แหล่งทรัพยากรแร่ หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 ตามลำดับ และกิจการควรลดมูลค่าที่ประเมินได้ตามย่อหน้าที่ ง8ก.1 หรือ ง8ก.2 ข้างต้น เพื่อวัตถุประสงค์ของย่อหน้านี้สินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับน้ำมันและก๊าซประกอบด้วยสินทรัพย์ที่ใช้ในการสำรวจ การประเมินค่า การพัฒนา หรือการผลิตน้ำมันและก๊าซเท่านั้น

- ง8ข บางกิจการมีรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้ หรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่ยังคงใช้อยู่หรือใช้แล้วก่อนหน้า มูลค่าตามบัญชีของรายการดังกล่าวอาจรวมถึงจำนวนเงิน ที่ถูกกำหนดตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าแต่ไม่เข้าเงื่อนไขการรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าตามบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากเกิดเหตุการณ์ดังกล่าว ผู้นำมาใช้ เป็นครั้งแรกอาจเลือกใช้มูลค่าตามบัญชีของแต่ละรายการตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ก่อนหน้า ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นต้นทุนเสมือน หากกิจการปฏิบัติตามข้อยกเว้นดังกล่าวกับรายการใดรายการหนึ่ง กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามข้อยกเว้นสำหรับทุกรายการ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 สำหรับแต่ละรายการที่ใช้ ข้อยกเว้นนี้

### สัญญาเช่า

- ง9 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจประเมินว่าสัญญาที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐาน การรายงานทางการเงินประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่โดยปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 9 ถึง 11 ของ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 กับสัญญาดังกล่าวบนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและ สภาพแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่ดังกล่าว
- ง9ก (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)
- ง9ข เมื่อผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกซึ่งเป็นผู้เช่ารับรู้หนี้สินตามสัญญาเช่าและสินทรัพย์สิทธิการใช้ กิจการ อาจปฏิบัติตามวิธีการดังต่อไปนี้กับสัญญาเช่าทุกรายการ (ตามการผ่อนปรนในทางปฏิบัติที่ระบุไว้ ในย่อหน้าที่ ง9ง)

- ง9ข.1 วัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่า ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้เช่าตามวิธีการนี้ต้องวัดมูลค่าหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยมูลค่าปัจจุบันของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ (ดูย่อหน้าที่ ง9จ) คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า (ดูย่อหน้าที่ ง9จ) ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง9ข.2 วัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้เป็นรายสัญญาโดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
- ง9ข.2.1 มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เสมือนว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 ได้ถือปฏิบัติมาตั้งแต่วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล (ดูย่อหน้าที่ ง9จ) คิดลดด้วยอัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือ
- ง9ข.2.2 จำนวนเท่ากับหนี้สินตามสัญญาเช่า ปรับปรุงด้วยจำนวนเงินของการจ่ายชำระตามสัญญาเช่าที่จ่ายล่วงหน้าหรือค้างจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่รับรู้ในงบฐานะการเงินก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง9ข.3 ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 กับสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง9ค โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ง9ข ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกซึ่งเป็นผู้เช่าต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับสัญญาเช่าที่เป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 และวัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 ตั้งแต่วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง9ง ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกซึ่งเป็นผู้เช่าอาจใช้หนึ่งวิธีหรือหลายวิธีต่อไปนี้ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นรายสัญญา
- ง9ง.1 ใช้อัตราคิดลดอัตราเดียวสำหรับพอร์ตโฟลิโอสัญญาเช่าที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันอย่างสมเหตุสมผล (เช่น สัญญาเช่าที่มีอายุสัญญาเช่าที่เหลืออยู่ใกล้เคียงกันสำหรับประเภทของสินทรัพย์อ้างอิงที่คล้ายคลึงกันซึ่งมีสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจคล้ายคลึงกัน)
- ง9ง.2 อาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ง9ข สำหรับสัญญาเช่าที่อายุสัญญาเช่า (ดูย่อหน้าที่ ง9จ) สิ้นสุดภายใน 12 เดือน นับจากวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในกรณีนี้ กิจการต้องปฏิบัติตาม (รวมถึงเปิดเผยข้อมูล) สัญญาเช่าเหล่านั้นในลักษณะเดียวกับสัญญาเช่าระยะสั้นตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16
- ง9ง.3 อาจเลือกที่จะไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ง9ข สำหรับสัญญาเช่าซึ่งสินทรัพย์อ้างอิงมีมูลค่าต่ำ (ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ ข3 ถึง ข8 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16) ในกรณีนี้ กิจการต้องปฏิบัติตาม (รวมถึงเปิดเผยข้อมูล) สัญญาเช่าเหล่านั้นตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16

- ง9จ.4 ไม่รวมต้นทุนทางตรงเริ่มแรก (ดูย่อหน้าที่ ง9จ) ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์สิทธิการใช้ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง9จ.5 ใช้ข้อมูลที่ทราบหลังจากเกิดเหตุการณ์แล้ว เช่น กำหนดอายุสัญญาเช่า หากสัญญาประกอบด้วยสิทธิเลือกในการขยายอายุสัญญาเช่าหรือยกเลิกสัญญาเช่า
- ง9จ การจ่ายชำระตามสัญญาเช่า ผู้เช่า อัตราดอกเบี้ยการกู้ยืมส่วนเพิ่มของผู้เช่า วันที่สัญญาเช่าเริ่มมีผล ต้นทุนทางตรงเริ่มแรก และอายุสัญญาเช่าเป็นไปตามศัพท์บัญญัติของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 และใช้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นความหมายเดียวกัน
- ง10 –
- ง11 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

### ส่วนต่างจากการแปลงค่าสะสม

- ง12 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 กำหนดให้กิจการ
- ง12.1 รับรู้ส่วนต่างจากการแปลงค่าในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและสะสมส่วนต่างดังกล่าวเป็นส่วนประกอบต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น และ
- ง12.2 ในการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศ ให้กิจการจัดประเภทรายการใหม่สำหรับส่วนต่างจากการแปลงค่าสะสมสำหรับหน่วยงานต่างประเทศดังกล่าว (รวมถึงผลกำไรและขาดทุนจากการป้องกันความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง ในกรณีที่สามารถปฏิบัติได้) จากส่วนของผู้ถือหุ้นไปเป็นกำไรหรือขาดทุนในส่วนของกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่าย
- ง13 อย่างไรก็ตาม ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวสำหรับส่วนต่างจากการแปลงค่าสะสมที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกใช้ช้อยกเว้นนี้
- ง13.1 ส่วนต่างจากการแปลงค่าสะสมสำหรับหน่วยงานต่างประเทศทั้งหมดให้ถือเป็นศูนย์ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และ
- ง13.2 ผลกำไรหรือขาดทุนซึ่งเป็นผลจากการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศในเวลาต่อมา ต้องไม่รวมส่วนต่างจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และต้องรวมส่วนต่างจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นในภายหลัง
- ง13ก แทนที่จะถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ง12 หรือย่อหน้าที่ ง13 บริษัทย่อยที่ใช้ช้อยกเว้นตามย่อหน้าที่
- ง16.1 อาจเลือกวัดมูลค่าส่วนต่างจากการแปลงค่าสะสมสำหรับหน่วยงานต่างประเทศทั้งหมดในงบการเงินของบริษัทย่อยด้วยมูลค่าตามบัญชีเดียวกันกับที่นำไปรวมอยู่ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของบริษัทใหญ่ ไม่มีการปรับปรุงสำหรับการจัดทำงบการเงินรวมและสำหรับผลกระทบจากการรวมธุรกิจที่บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งบริษัทย่อย การเลือกที่คล้ายคลึงกันนี้สามารถนำไปใช้กับบริษัทร่วมหรือกิจการร่วมค้าที่ใช้ช้อยกเว้นตามย่อหน้าที่ ง16.1 ด้วย

**เงินลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมค้า และบริษัทร่วม**

- ง14 เมื่อกิจการจัดทำการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 กำหนดให้กิจการปฏิบัติตามกับรายการเงินลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมค้า และบริษัทร่วม ตามวิธีอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้
- ง14.1 ราคาทุน
- ง14.2 ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 หรือ
- ง14.3 ใช้วิธีส่วนได้เสียตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28
- ง15 หากผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนนั้นด้วยจำนวนใดจำนวนหนึ่งดังต่อไปนี้ในงบฐานะการเงินตั้งต้นเฉพาะกิจการที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง15.1 ราคาทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 หรือ
- ง15.2 ต้นทุนเสมือน โดยต้นทุนเสมือนดังกล่าวต้องเป็น
- ง15.2.1 มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินในงบการเงินเฉพาะกิจการ หรือ
- ง15.2.2 มูลค่าตามบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า ณ วันดังกล่าว ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจเลือกมูลค่าตามย่อหน้าที่ ง15.2.1 หรือ ง15.2.2 ข้างต้น สำหรับการวัดมูลค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อย การร่วมค้า หรือบริษัทร่วมแต่ละรายการ ที่เลือกวัดมูลค่าโดยใช้ต้นทุนเสมือน
- ง15ก หากผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกปฏิบัติกับเงินลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีส่วนได้เสียตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28
- ง15ก.1 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกควรปฏิบัติตามข้อยกเว้นสำหรับการรวมธุรกิจในอดีต (ภาคผนวก ค) สำหรับการซื้อเงินลงทุน
- ง15ก.2 หากกิจการนำมาใช้เป็นการเงินเฉพาะกิจการก่อนที่จะปรับใช้กับงบการเงินรวมของกิจการ และ
- ง15ก.2.1 หลังจากบริษัทใหญ่ของกิจการ กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ง16 ในงบการเงินเฉพาะกิจการ
- ง15ก.2.2 หลังจากบริษัทย่อยของกิจการ กิจการต้องปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ง17 ในงบการเงินเฉพาะกิจการ

**สินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อย บริษัทร่วม และการร่วมค้า**

- ง16 ในกรณีที่บริษัทย่อยปรับใช้ครั้งแรกหลังจากบริษัทใหญ่ บริษัทย่อยต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินในงบการเงินของกิจการ โดยใช้วิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
- ง16.1 มูลค่าตามบัญชีที่นำไปรวมอยู่ในงบการเงินรวมของบริษัทใหญ่ ณ วันที่บริษัทใหญ่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่ไม่มีรายการปรับปรุงสำหรับการจัดทำการเงินรวมและไม่มีผลกระทบจากการรวมธุรกิจที่บริษัทใหญ่

- ได้มาซึ่งบริษัทย่อย (ทางเลือกนี้ไม่สามารถนำมาใช้สำหรับบริษัทย่อยของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนตามที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 ซึ่งต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน) หรือ
- ง16.2 มูลค่าตามบัญชีตามที่กำหนดโดยส่วนอื่นของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ณ วันที่บริษัทย่อยเปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน มูลค่าตามบัญชีดังกล่าวสามารถแตกต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ ง16.1
- ง16.2.1 ในกรณีที่ช้อยกเว้นในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ส่งผลต่อการวัดมูลค่าที่ขึ้นอยู่กับวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง16.2.2 ในกรณีที่นโยบายการบัญชีที่นำมาใช้กับงบการเงินของบริษัทย่อยแตกต่างจากนโยบายการบัญชีที่นำมาใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม ตัวอย่างเช่น บริษัทย่อยอาจใช้วิธีราคาทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ ในขณะที่กลุ่มบริษัทอาจใช้วิธีตีราคาใหม่
- ทางเลือกในลักษณะเดียวกันนี้สามารถนำไปใช้กับบริษัทร่วม หรือการร่วมค้า ที่ปรับใช้ครั้งแรกหลังจากกิจการที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญหรือมีการควบคุมร่วม
- ง17 อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่กิจการนำมาใช้เป็นการครั้งแรกหลังจากบริษัทย่อย (หรือบริษัทร่วม หรือการร่วมค้า) ในงบการเงินรวมของกิจการ กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อย (หรือบริษัทร่วม หรือการร่วมค้า) ตามมูลค่าตามบัญชีเดียวกันกับในงบการเงินของบริษัทย่อย (หรือบริษัทร่วม หรือการร่วมค้า) หลังรายการปรับปรุงสำหรับจัดทำงบการเงินรวม และการปรับปรุงให้เป็นวิธีส่วนได้เสีย และสำหรับผลกระทบของการรวมธุรกิจเพื่อให้บริษัทใหญ่ได้มาซึ่งบริษัทย่อย ทั้งนี้ บริษัทใหญ่ที่ไม่ใช่กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุนต้องไม่ปฏิบัติตามช้อยกเว้นในการจัดทำงบการเงินรวมซึ่งถือปฏิบัติโดยบริษัทย่อยที่เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน ในทำนองเดียวกัน ในกรณีที่บริษัทใหญ่ปรับใช้เป็นการครั้งแรกสำหรับงบการเงินเฉพาะกิจการก่อนหรือหลังจากงบการเงินรวมของกิจการ กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการโดยใช้จำนวนเงินเดียวกันทั้งในงบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ยกเว้นรายการปรับปรุงเพื่อจัดทำงบการเงินรวม

### เครื่องมือทางการเงินแบบผสม

- ง18 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง *การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน* กำหนดให้กิจการแยกองค์ประกอบของเครื่องมือทางการเงินแบบผสม ณ วันเริ่มต้นสัญญา เป็นองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น หากไม่มีองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินเหลืออยู่ การปรับย้อนหลังงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 จะเกี่ยวข้องกับการแยกส่วนของผู้ถือหุ้นออกเป็นสองส่วน ส่วนแรกจะอยู่ในกำไรสะสมและแสดงถึงดอกเบี้ยสะสมที่เพิ่มขึ้นในองค์ประกอบที่เป็น

หนี้สิน อีกส่วนจะแสดงถึงองค์ประกอบที่เป็นส่วนของเจ้าของดั้งเดิม อย่างไรก็ตาม ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกไม่จำเป็นต้องแยกสองส่วนนี้ออกจากกัน หากไม่มีองค์ประกอบที่เป็นหนี้สินเหลืออยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### การเลือกกำหนดเครื่องมือทางการเงินที่ได้เคยรับรู้

- ง19 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 อนุญาตให้กิจการเลือกกำหนดหนี้สินทางการเงิน (โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์) ให้เป็นหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน โดยไม่คำนึงถึงข้อกำหนดนี้ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการได้รับอนุญาตให้เลือกกำหนดหนี้สินทางการเงินใดๆ เป็นหนี้สินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน โดยหนี้สินต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 4.2.2 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ณ วันที่ดังกล่าว
- ง19ก กิจการอาจเลือกกำหนดให้สินทรัพย์ทางการเงินวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 4.1.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง19ข กิจการอาจเลือกกำหนดให้เงินลงทุนในตราสารทุนที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 5.7.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง19ค สำหรับหนี้สินทางการเงินที่เลือกกำหนดเป็นหนี้สินทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน กิจการต้องพิจารณาว่าวิธีการตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 5.7.7 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 จะก่อให้เกิดการจับคู่อย่างไม่เหมาะสมทางบัญชีในกำไรหรือขาดทุนหรือไม่ บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน ณ การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

- ง20 โดยไม่คำนึงถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 7 และ 9 กิจการอาจปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ข5.1.2ก.2 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 สำหรับรายการที่เพิ่มขึ้น ณ หรือหลังวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยวิธีเปลี่ยนทันที

**หนี้สินเกี่ยวกับการรื้อถอนสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์**

- ง21 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน กำหนดให้การเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่าของหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ หรือหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ต้องนำไปบวกเพิ่มหรือหักออกจากต้นทุนของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง สินทรัพย์ที่มีค่าเสื่อมราคาจะตัดค่าเสื่อมราคาด้วยมูลค่าหลังปรับปรุงตามอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลือโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวสำหรับการเปลี่ยนแปลงในหนี้สินดังกล่าวซึ่งเกิดขึ้นก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ในกรณีที่ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกใช้ช้อยกเว้นนี้ ต้องปฏิบัติตามดังต่อไปนี้
- ง21.1 วัดมูลค่าของหนี้สิน ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37
- ง21.2 กำหนดขอบเขตของหนี้สินให้เป็นไปตามขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 โดยให้ประมาณจำนวนเงินที่จะรวมอยู่ในต้นทุนของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องในกรณีที่หนี้สินเกิดขึ้นครั้งแรก โดยการคิดลดหนี้สินจนถึงวันที่ดังกล่าวตามประมาณการที่ดีที่สุดของกิจการเกี่ยวกับอัตราการคิดลดภายหลังการปรับปรุงความเสี่ยงเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งจะนำมาถือปฏิบัติสำหรับหนี้สินที่เกิดขึ้นระหว่างรอบระยะเวลารายงาน และ
- ง21.3 คำนวณค่าเสื่อมราคาสะสมของจำนวนเงินดังกล่าว ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยใช้หลักเกณฑ์ของประมาณการในปัจจุบันเกี่ยวกับอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ตามนโยบายค่าเสื่อมราคาที่ยกเว้นการถือปฏิบัติภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง21ก กิจการที่ใช้ช้อยกเว้นตามย่อหน้าที่ ง8ก.2 (สำหรับสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องกับน้ำมันและก๊าซตามที่อยู่ในขั้นตอนการพัฒนาหรือการผลิต ที่ปฏิบัติโดยไว้ในศูนย์ต้นทุนซึ่งรวมที่ดินทั้งหมดในพื้นที่ภูมิศาสตร์ขนาดใหญ่ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า) ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้แทนที่จะปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ง21 หรือตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1
- ง21ก.1 วัดมูลค่าของหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 และ
- ง21ก.2 รับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนดังกล่าวกับมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินเหล่านั้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้าของกิจการ ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยปรับเข้ากำไรสะสมโดยตรง

**สินทรัพย์ทางการเงินหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12**

ง22 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจเลือกปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงเปลี่ยนผ่านของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 12

**ต้นทุนการกู้ยืม**

ง23 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจเลือกปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 นับจากวันที่เปลี่ยนแปลงหรือวันที่ก่อนหน้าตามที่อนุญาตในย่อหน้าที่ 28 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 โดยนับจากวันที่ซึ่งกิจการที่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดนี้ ได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 กิจการดังกล่าว

ง23.1 ต้องไม่ปรับย้อนหลังสำหรับส่วนประกอบของต้นทุนการกู้ยืมที่ถูกรับรู้เป็นต้นทุนของสินทรัพย์ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า และที่ถูกรวมในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันที่ดังกล่าว และ

ง23.2 ต้องปฏิบัติตามต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้น ณ หรือหลังวันที่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 รวมถึงต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้น ณ หรือหลังวันที่ที่สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอยู่ระหว่างการก่อสร้าง

ง24 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

**การชำระหนี้สินทางการเงินด้วยตราสารทุน**

ง25 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจเลือกปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงเปลี่ยนผ่านตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 19 เรื่อง การชำระหนี้สินทางการเงินด้วยตราสารทุน

**ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง**

ง26 หากกิจการมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็น/หรือเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง กิจการต้องประเมินว่ากิจการอยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อรุนแรงก่อนวันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ ข้อกำหนดนี้ให้ถือปฏิบัติกับทั้งกิจการที่เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินครั้งแรกและกิจการที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินมาก่อนหน้า

ง27 สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงจะถือว่าอยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง เมื่อเข้าลักษณะทั้ง 2 ประการ ดังนี้

ง27.1 ไม่มีดัชนีราคาทั่วไปที่เชื่อถือได้สำหรับทุกกิจการที่มีรายการและยอดคงเหลือในสกุลเงินนั้น

- ง27.2 สกุลเงินนั้นไม่สามารถแลกเปลี่ยนเป็นสกุลเงินต่างประเทศที่ค่อนข้างมีเสถียรภาพได้  
ความสามารถแลกเปลี่ยนให้ประเมินตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21
- ง28 สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการภายใต้ภาวะเงินเฟ้อรุนแรงจะหยุดใช้เมื่อกลับเข้าสู่ภาวะปกติ กล่าวคือเมื่อสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานไม่เป็นไปตามลักษณะข้อหนึ่งข้อใดหรือทั้งสองข้อตามย่อหน้าที่ ง27 หรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานไปเป็นสกุลเงินอื่นที่ไม่อยู่ภายใต้ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง
- ง29 หากวันที่กิจการเปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นวันที่ ณ หรือหลังวันที่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเข้าสู่ภาวะปกติ กิจการอาจเลือกวัดมูลค่าสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดที่ถือครองก่อนวันที่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานอยู่ในภาวะปกติด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน กิจการอาจใช้มูลค่ายุติธรรมนั้นเป็นต้นทุนเสมือนของสินทรัพย์และหนี้สินดังกล่าวในงบฐานะการเงิน ตั้งต้นที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง30 หากวันที่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเข้าสู่ภาวะปกติอยู่ภายในช่วง 12 เดือนของรอบระยะเวลารายงานเปรียบเทียบ รอบระยะเวลารายงานที่เปรียบเทียบนั้นอาจน้อยกว่า 12 เดือน ดังนั้นงบการเงินฉบับสมบูรณ์ (ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 10 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1) จะถูกจัดทำสำหรับระยะเวลาที่สั้นกว่า

#### การร่วมการงาน

- ง31 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจเลือกปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงเปลี่ยนผ่านตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 โดยมีข้อยกเว้นดังต่อไปนี้
- ง31.1 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงเปลี่ยนผ่านตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 ณ วันที่เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- ง31.2 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกต้องทดสอบการด้อยค่าของเงินลงทุนตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 ณ วันที่เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน หากมีการเปลี่ยนจากวิธีรวมตามสัดส่วนเป็นวิธีส่วนได้เสีย โดยไม่คำนึงถึงว่าจะมีข้อบ่งชี้ว่าเงินลงทุนจะด้อยค่าหรือไม่ ผลขาดทุนจากการด้อยค่าต้องรับรู้การปรับปรุงไปยังกำไรสะสม ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน

#### ต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน

- ง32 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจเลือกปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงเปลี่ยนผ่านที่ระบุในย่อหน้าที่ ก1 ถึง ก4 ของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 20 เรื่อง ต้นทุนการเปิดหน้าดินในช่วงการผลิตสำหรับเหมืองผิวดิน ในย่อหน้าดังกล่าวได้อ้างอิงถึงวันที่มีผลบังคับใช้ซึ่งต้องเป็น

วันที่ 1 มกราคม 2558 หรือวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรกแล้วแต่วันใดเกิดขึ้นภายหลัง

การกำหนดสำหรับสัญญาจะซื้อหรือสัญญาจะขายของรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงิน

- ง33 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 อนุญาตให้สัญญาจะซื้อหรือสัญญาจะขายรายการที่ไม่ใช่รายการทางการเงินบางสัญญาเลือกกำหนดให้สัญญาดังกล่าววัดมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน (ดูย่อหน้าที่ 2.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9) อย่างไรก็ตาม ณ วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ข้อกำหนดที่กิจการได้รับอนุญาตให้เลือกกำหนดให้สัญญาที่มีอยู่ ณ วันนั้น วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน ก็ต่อเมื่อสัญญาดังกล่าวเข้าเงื่อนไขตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ 2.5 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 ณ วันนั้น และกิจการเลือกกำหนดสำหรับสัญญาที่คล้ายคลึงกันทุกสัญญา

รายได้

- ง34 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกอาจเลือกปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงเปลี่ยนผ่านที่ระบุในย่อหน้าที่ ๑๕ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ในย่อหน้าดังกล่าวได้อ้างอิงถึง “วันที่เริ่มต้นใช้มาตรฐาน” ต้องเป็นวันที่วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก ในกรณีที่ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกตัดสินใจปฏิบัติตามข้อกำหนดในช่วงเปลี่ยนผ่าน ต้องถือปฏิบัติตามที่ระบุในย่อหน้าที่ ๑๖ ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ด้วย
- ง35 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกไม่จำเป็นต้องปรับปรุงย้อนหลังการแสดงผลการของสัญญาที่เสร็จสมบูรณ์ก่อนรอบระยะเวลาแรกสุดที่มีการนำเสนอ โดยสัญญาที่เสร็จสมบูรณ์แล้ว คือ สัญญาที่กิจการได้โอนสินค้าหรือบริการทั้งหมดภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปก่อนหน้า

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและสิ่งตอบแทนจ่ายล่วงหน้า

- ง36 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 22 เรื่อง รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและสิ่งตอบแทนจ่ายล่วงหน้า สำหรับสินทรัพย์ ค่าใช้จ่าย และรายได้ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกก่อนวันที่เปลี่ยนแปลงมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับดังกล่าว

## ภาคผนวก จ

### ข้อยกเว้นระยะสั้นจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ภาคผนวกนี้เป็นส่วนเสริมที่จำเป็นของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ข้อยกเว้นจากข้อกำหนดของการปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9

จ1 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

จ2 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

จ3 -

จ7 (ย่อหน้าเหล่านี้ไม่ใช่)

### ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับวิธีการทางภาษีเงินได้

จ8 ผู้นำมาใช้เป็นครั้งแรกที่วันที่เปลี่ยนผ่านมาใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินก่อนวันที่ 1 มกราคม 2563 อาจเลือกที่จะไม่สะท้อนถึงการปฏิบัติใช้การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 23 เรื่อง ความไม่แน่นอนเกี่ยวกับวิธีการทางภาษีเงินได้ กับข้อมูลเปรียบเทียบในงบการเงินที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก กิจการที่เลือกปฏิบัติข้างต้น ต้องรับรู้ผลกระทบสะสมจากการถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 23 โดยการปรับปรุงกำไรสะสมยกมา (หรือองค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น ตามความเหมาะสม) ณ วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานที่ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นครั้งแรก