

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37

เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

บทนำ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

วัตถุประสงค์

กำหนดให้กิจการนำหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินมาถือปฏิบัติกับประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสม เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงลักษณะ จังหวะเวลา และจำนวนเงินของรายการเหล่านั้นที่แสดงอยู่ในรายงานทางการเงิน

ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ไม่ถือปฏิบัติกับรายการดังต่อไปนี้

- 1) เครื่องมือทางการเงินที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน
- 2) รายการที่เป็นผลจากสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว ซึ่งไม่ใช่สัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ กล่าวคือ สัญญาที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายยังไม่ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้หรือได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้เพียงบางส่วนอย่างเท่าเทียมกัน เว้นแต่สัญญานั้นเป็นสัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ
- 3) รายการประมวลการหนี้สินที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น ภาษีเงินได้ สัญญาเช่า ผลประโยชน์ของพนักงาน สัญญาประกันภัย สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า (เว้นแต่ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ไม่ได้ให้ข้อกำหนดที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับสัญญาที่ทำกับลูกค้าที่สร้างหรือมีภาระแก่กิจการ ดังนั้น กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติกับสัญญาดังกล่าว) เป็นต้น

คำนิยาม คำศัพท์ และคำอธิบายรายการหรือธุรกรรมที่สำคัญ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้ให้คำนิยามที่สำคัญ ดังนี้

ประมวลการหนี้สิน (A Provision) หมายถึง หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ ตัวอย่างเช่น ประมวลการหนี้สินจากการรับประกันคุณภาพสินค้าหลังการขาย ประมวลการหนี้สินจากสัญญาที่สร้างภาระ เป็นต้น

หนี้สิน (A Liability) หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีตที่การชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน (An Obligating Event) หมายถึง เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান ซึ่งเป็นผลให้กิจการต้องจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นโดยไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้

ภาระผูกพันตามกฎหมาย (A Legal Obligation) หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากรายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้

- 1) สัญญา (ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้อย่างชัดเจนหรือโดยนัย)
- 2) กฎหมายที่ใช้บังคับ
- 3) กระบวนการตามกฎหมายอื่น

ตัวอย่างของภาระผูกพันตามกฎหมาย เช่น ภาระผูกพันจากการรับประกันสินค้าในกรณีที่กิจการได้ระบุเงื่อนไขการรับประกันสินค้าไว้ในสัญญาขายสินค้า ภาระผูกพันจากการกำจัดน้ำเสียที่ออกจากโรงงานภายใต้กฎหมายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม เป็นต้น

ภาระผูกพันจากการอนุমান (A Constructive Obligation) หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการ เมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 1) กิจการแสดงออกให้ฝ่ายอื่น ๆ เห็นว่า กิจการจะยอมรับผิดชอบบางประการโดยการปฏิบัติในอดีตจนถือเป็นแบบแผนหรือโดยนโยบายที่ประกาศใช้หรือโดยคำแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ และ
- 2) การกระทำตามข้อ 1) ของกิจการสร้างความคาดหวังที่มีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่น ๆ ว่า กิจการจะรับผิดชอบบางประการดังกล่าว

ตัวอย่างของภาระผูกพันจากการอนุमान เช่น กิจการได้ประชาสัมพันธ์เกี่ยวกับนโยบายความรับผิดชอบต่อสังคมของกิจการแก่สังคมในวงกว้างว่า จะจ่ายค่าชดเชยหรือค่าฟื้นฟูสิ่งแวดล้อมจากรั่วไหลของน้ำมัน ประกอบกับในอดีต กิจการได้ปฏิบัติตามนโยบายที่ประกาศต่อสาธารณชนมาโดยตลอด แม้ว่าไม่มีกฎหมายใด ๆ ที่ระบุให้กิจการต้องรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมก็ตาม เป็นต้น

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (A Contingent Liability) หมายถึง รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

1) ภาระผูกพันที่เป็นไปได้อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของภาระผูกพันนั้น จะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่ง เหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวต้องไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ

2) ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นหนี้สินได้ เนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

(1) ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือ

(2) จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

ตัวอย่างของรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการถูกฟ้องคดี หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการค้ำประกันเงินกู้ของกิจการอื่น ภาษีที่อาจถูกประเมินเพิ่มเติม เป็นต้น

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (A Contingent Asset) หมายถึง สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจาก เหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์หนึ่งเกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น

ตัวอย่างของรายการสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เช่น กิจการฟ้องร้องบริษัทคู่แข่ง เป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท เนื่องจากการละเมิดลิขสิทธิ์ ซึ่งคดีดังกล่าวอยู่ระหว่างสอบสวน เป็นต้น

สัญญาที่สร้างภาระ (An Onerous Contract) หมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยง ได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิง เศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น ตัวอย่างเช่น กิจการทำสัญญาเช่าอาคารสำนักงานเป็นเวลา 7 ปี โดย จัดประเภทสัญญาเช่านี้เป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ซึ่งกิจการไม่สามารถยกเลิกสัญญาเช่าและไม่สามารถให้ ผู้อื่นเช่าอาคารต่อได้ หลังจากนั้น 5 ปี กิจการตัดสินใจย้ายไปอาคารสำนักงานแห่งใหม่ ขณะที่อายุของสัญญาเช่าอาคารเก่ายังคงเหลืออีก 2 ปี ซึ่งสัญญาเช่าที่คงเหลือดังกล่าวถือเป็นสัญญาที่สร้างภาระ เป็นต้น

การปรับโครงสร้าง (A Restructuring) หมายถึง แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุม ของฝ่ายบริหารของกิจการซึ่งทำให้รายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ

1) ขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือ

2) ลักษณะการดำเนินธุรกิจ

ตัวอย่างการปรับโครงสร้าง เช่น การขายหรือการยกเลิกสายงานธุรกิจ การปิดสถานประกอบการ ทางธุรกิจในประเทศ เป็นต้น



ประมาณการหนี้สินและหนี้สินอื่น

ประมาณการหนี้สินสามารถแยกจากหนี้สินประเภทอื่นได้อย่างชัดเจน เนื่องจากประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินที่มีจำนวนหรือจังหวะเวลาของการจ่ายชำระที่ไม่แน่นอน ซึ่งมีลักษณะที่แตกต่างจากหนี้สินประเภทอื่น ไม่ว่าจะป็นเจ้าหนี้การค้าหรือรายการค้างจ่ายก็ตาม ดังนั้น เจ้าหนี้การค้า เป็นหนี้สินที่กิจการต้องจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือบริการที่ได้รับตามใบเรียกเก็บเงินหรือตามข้อตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ

รายการค้างจ่าย เป็นหนี้สินที่กิจการต้องจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ซึ่งกิจการยังไม่ได้จ่ายชำระ ยังไม่ได้รับใบเรียกเก็บเงิน หรือยังไม่ได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ รวมถึงจำนวนที่ค้างชำระกับพนักงาน เช่น โบนัสค้างจ่าย เป็นต้น

ประมาณการหนี้สิน เป็นหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ

จากคำนิยามข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่า รายการค้างจ่ายมีความไม่แน่นอนในการประมาณจำนวนหรือจังหวะเวลาของหนี้สินน้อยกว่าประมาณการหนี้สิน แม้ว่าในบางกรณี กิจการจำเป็นต้องประมาณจำนวนหรือจังหวะเวลาของรายการค้างจ่ายก็ตาม ซึ่งโดยปกติแล้ว รายการค้างจ่ายถือเป็นส่วนหนึ่งของเจ้าหนี้การค้าหรือเจ้าหนี้อื่น ในขณะที่รายการประมาณการหนี้สินถือเป็นรายการแยกต่างหากจากเจ้าหนี้การค้าและเจ้าหนี้อื่นในงบแสดงฐานะการเงิน

การรับรู้ประมาณการหนี้สิน

ประมาณการหนี้สิน (Provisions) เป็นหนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ ซึ่งกิจการจะรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1) กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน (Present Obligation) ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าจะภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย (Legal Obligation) หรือภาระผูกพันจากการอนุমান (Constructive Obligation) ในการพิจารณาว่าเหตุการณ์ในอดีตก่อให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่นั้น ให้กิจการพิจารณาจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่ โดยไม่ขึ้นอยู่กับภาระกระทำในอนาคตของกิจการ หากหลักฐานดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าเหตุการณ์ในอดีตน่าจะมีผลทำให้กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานมากกว่าที่ไม่น่าจะมีอยู่ ในกรณีดังกล่าวให้ถือว่าเหตุการณ์ในอดีตมีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันตัวอย่างเช่น การขายสินค้าซึ่งมีการรับประกันเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน ซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมาย เป็นต้น

ขณะที่ตัวอย่างของรายการที่ไม่ถือเป็นภาระผูกพันในปัจจุบัน เช่น บริษัทสายการบินที่กฎหมายกำหนดว่าต้องยกเครื่องในทุก ๆ 7 ปี ในกรณีนี้ บริษัทสายการบินยังไม่สามารถรับรู้ประมาณการหนี้สินได้ เนื่องจากการยกเครื่องเป็นเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่สามารถทราบได้ว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

บริษัทสายการบินอาจขายเครื่องบินก็ได้ ดังนั้น จึงถือว่า ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการยังไม่เกิดขึ้น เป็นต้น

2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (Probable) ที่กิจการจะสูญเสียทรัพย์สินที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หมายถึง เหตุการณ์ที่กิจการต้องจ่ายทรัพย์สินที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันนั้นมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าไม่ว่าจะเกิดขึ้น โดยที่กิจการอาจยังไม่ทราบว่าผู้ที่ได้รับทรัพย์สินดังกล่าวเป็นใคร หรืออาจยังไม่ทราบวันที่แน่นอนที่จะต้องชำระภาระผูกพันนั้นก็ได้ ส่วนการสูญเสียทรัพย์สินที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอาจกระทำได้หลายลักษณะ เช่น การชำระด้วยเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือการโอนสินทรัพย์อื่น เป็นต้น

3) สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ (Reliable Estimate) กิจการจะรับรู้รายการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถประมาณมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งหลักฐานที่ใช้ในการประมาณมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น ประสบการณ์ของกิจการ ประสบการณ์ของกิจการอื่นในอุตสาหกรรม ความเห็นของฝ่ายกฎหมาย เป็นต้น

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Liabilities) เป็นภาระผูกพันที่อาจมีอยู่เนื่องจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ยังไม่ทราบแน่ชัดว่าเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันจริงหรือไม่ ซึ่งจำเป็นต้องได้รับการยืนยันอีกอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนอยู่ว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่และกิจการไม่สามารถควบคุมเหตุการณ์นั้นได้ หรือเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันเนื่องจากเหตุการณ์ในอดีตที่ไม่สามารถวัดมูลค่าภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Liabilities) ในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพย์สินเชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่สูงกว่าไม่น่าเป็นไปได้ (Remote) เว้นแต่ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพย์สินที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้ (Remote) ตัวอย่างเช่น กิจการมีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการถูกฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายจากลูกค้า จำนวน 100,000,000 บาท ซึ่งคดียังอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล ทั้งนี้ ฝ่ายบริหารและที่ปรึกษากฎหมายของกิจการไม่สามารถประเมินผลของคดีได้จนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาในอนาคต เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม หากต่อมา ระดับความน่าจะเป็นเพิ่มขึ้นจนถึงระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่และสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นประมาณการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินโดยสามารถรับรู้ในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงระดับความน่าจะเป็น

ตัวอย่าง บริษัท สยามสุขภาพ จำกัด ดำเนินธุรกิจจำหน่ายอาหารเสริม ซึ่งในวันที่ 1 เมษายน 25x1 ลูกค้ายรายหนึ่งได้รับประทานอาหารเสริมของบริษัท แต่ปรากฏว่า เกิดผลข้างเคียงจนทำให้ลูกค้าเกิดผื่นคันทั่วร่างกาย

ต่อมา ในวันที่ 1 พฤษภาคม 25x1 ลูกค้ายรายดังกล่าวได้ฟ้องร้องต่อศาล เพื่อเรียกร้องค่าเสียหายจากบริษัท เป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 คดีอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล แต่ทนายของบริษัทเชื่อว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่บริษัทจะชนะคดี

ในวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 คดีอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล แต่ทนายของบริษัทเชื่อว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่บริษัทจะแพ้คดี เนื่องจากสินค้าเสื่อมคุณภาพ โดยคาดการณ์ว่าจำนวนค่าเสียหายที่บริษัทจะต้องจ่ายชดเชยให้แก่ลูกค้า เท่ากับ 700,000 บาท

จากนั้น ในวันที่ 15 สิงหาคม 25x3 ศาลมีคำพิพากษาให้บริษัทแพ้คดีโดยจ่ายเงินชดเชย ค่าเสียหายเป็นจำนวนเงิน 800,000 บาท

จากข้อมูลข้างต้น ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 บริษัทต้องไม่บันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินจากการฟ้องร้อง เนื่องจากในวันดังกล่าว บริษัทเชื่อว่า ความน่าจะเป็นที่บริษัทจะต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นไม่ได้อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ แต่อยู่ในระดับที่สูงกว่าไม่น่าเป็นไปได้ ดังนั้น บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการถูกฟ้องร้องนั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

แต่ในขณะที่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x2 บริษัทต้องบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินดังกล่าวเป็นจำนวนเงิน 700,000 บาท เนื่องจากในวันดังกล่าว บริษัทเชื่อว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่บริษัทจะต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้น และบริษัทสามารถวัดมูลค่าของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือรวมทั้งเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน (จำนวนเงิน 700,000 บาท) และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (จำนวนเงิน 300,000 บาท) ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยบันทึกบัญชี ดังนี้

25x2

ธ.ค. 31	เดบิต ผลขาดทุนจากการถูกฟ้องคดี	700,000	
	เครดิต ประมาณการหนี้สินจากการถูกฟ้องคดี		700,000
	บันทึกผลขาดทุนจากการถูกฟ้องคดี		

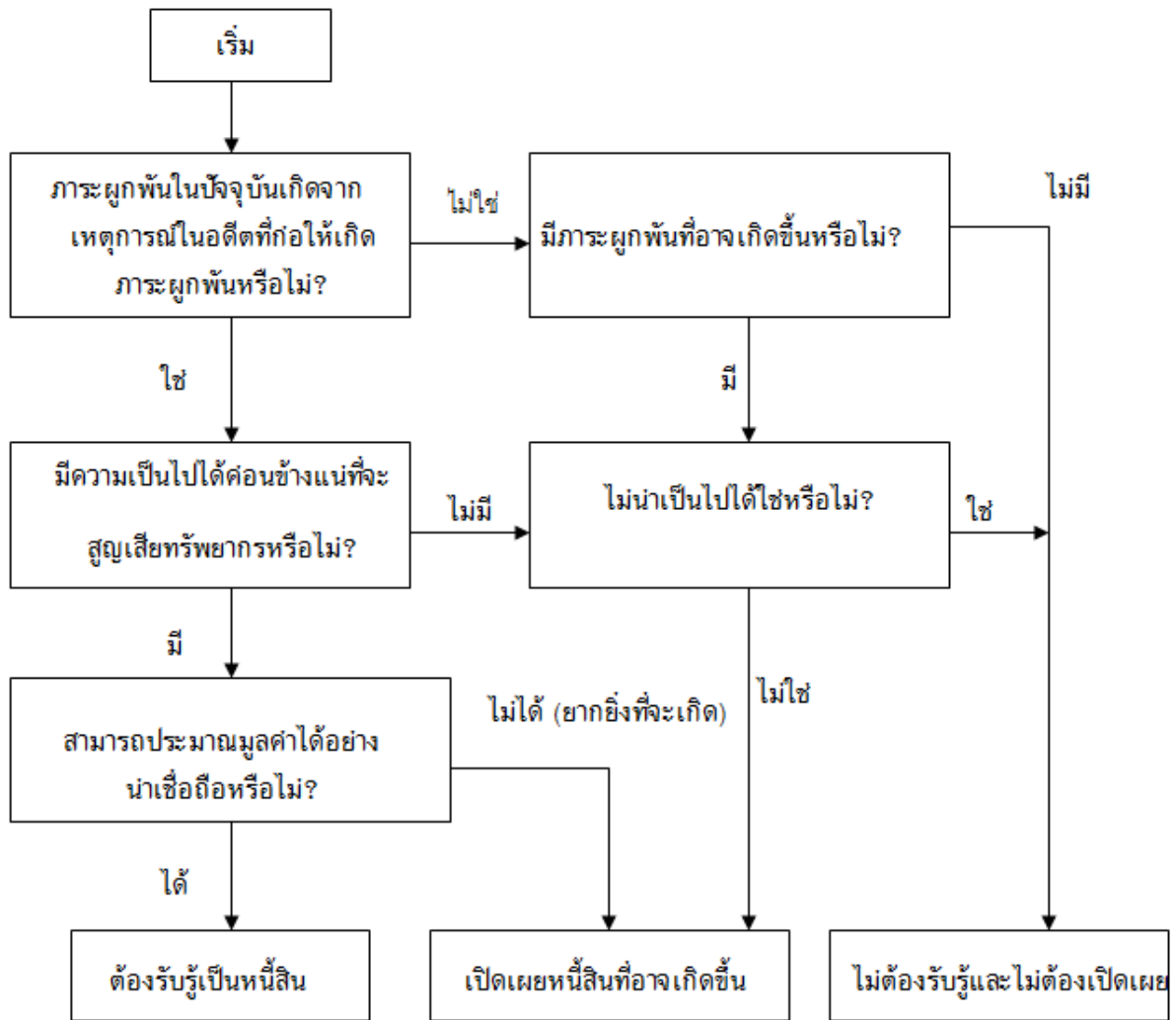
25x3

ส.ค. 15	เดบิต ผลขาดทุนจากการถูกฟ้องคดี	100,000	
	ประมาณการหนี้สินจากการถูกฟ้องคดี	700,000	
	เครดิต เงินสด		800,000
	บันทึกการจ่ายเงินชดเชยความเสียหายตามผลของคำพิพากษาของศาล		



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ทั้งนี้ หลักการบัญชีเกี่ยวกับประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นสามารถสรุปได้ดังแผนภาพต่อไปนี้



สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Assets) เป็นสินทรัพย์ที่อาจมีอยู่เนื่องจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ยังไม่ทราบแน่ชัดว่ากิจการมีสินทรัพย์อยู่จริงหรือไม่ ซึ่งจำเป็นต้องได้รับการยืนยันอีกอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังมีความไม่แน่นอนอยู่และกิจการไม่สามารถควบคุมเหตุการณ์นั้นได้ ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เนื่องจากโอกาสที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการดังกล่าวไม่ถึงระดับที่น่าจะเกิดขึ้นแน่นอน ตัวอย่างของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เช่น กิจการอาจได้รับเงินค่าภาษีคืนจากกรมสรรพากร กิจการอาจได้รับค่าสินไหมทดแทนจากคดีความที่อยู่ในการพิจารณาของศาล กิจการอาจได้รับเงินชดเชยจากรัฐบาลเนื่องจากความเสียหายจากอุทกภัย เป็นต้น เว้นแต่หากสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นมีโอกาสที่จะเกิดขึ้นในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้ ในทางกลับกัน หากในเวลาต่อมา ระดับความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นจนถึงระดับที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน (Virtually Certain) กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงิน



ต่อไปนี้เป็น การสรุปหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในรูปแบบตาราง

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งจะรู้ว่าสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่จริงก็ต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนอย่างน้อยหนึ่งเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น และไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ		
กิจการน่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างแน่นอน	กิจการมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ แต่ยังไม่แน่นอน	กิจการไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินหากเป็นไปได้ตามคำนิยามของสินทรัพย์	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์	กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์
	กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	กิจการต้องไม่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว

การวัดมูลค่า

กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่คาดว่าจะต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ทั้งนี้ ในกรณีที่มูลค่าของเงินตามเวลาที่มีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินนั้นอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องคิดลดกระแสเงินสดให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน โดยอัตราคิดลดที่ใช้ขึ้นต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษีที่สะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลาและความเสี่ยงเฉพาะของหนี้สินที่กำลังพิจารณาอยู่ ซึ่งในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน กิจการต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ซึ่งอยู่แวดล้อมเหตุการณ์และสถานการณ์ต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งประมาณการที่ดีที่สุดของประมาณการหนี้สิน ทั้งนี้ กิจการต้องประมาณรายการจ่ายและผลกระทบทางการเงินโดยใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารของกิจการ ประกอบกับประสบการณ์ที่ได้จากรายการบัญชีที่คล้ายคลึงกัน และรายงานของผู้เชี่ยวชาญอิสระ รวมถึงในบางกรณี กิจการจำเป็นต้องนำหลักฐานที่ได้รับเพิ่มเติมจากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานมาพิจารณาด้วย ตัวอย่างเช่น บริษัทได้รับสัมปทานเหมืองแร่จากรัฐบาลเป็นเวลา 20 ปี โดยมีเงื่อนไขว่า บริษัทต้องรื้ออาคารที่สร้างขึ้นบนที่ดินสัมปทานที่รัฐบาลออกให้เมื่อหมดอายุสัมปทาน ในกรณีนี้ บริษัทต้องประมาณรายการจ่ายในการรื้อถอนอาคารที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอีก 20 ปีข้างหน้า และคิดลดเป็นมูลค่าปัจจุบัน เพื่อนำมาบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของอาคาร พร้อมทั้งบันทึกเป็นประมาณการหนี้สินด้วย นอกจากนี้ บริษัทต้องบันทึกบัญชีดอกเบี้ยจ่ายด้วยอัตราคิดลดที่ใช้ รวมทั้งนำดอกเบี้ยจ่ายจำนวนดังกล่าวไปบันทึกเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินต่อไป เป็นต้น

ในการประมาณการหนี้สินอาจใช้ความน่าจะเป็นมาเป็นปัจจัยหนึ่งในการคำนวณประมาณการหนี้สิน ซึ่งวิธีทางสถิติที่ใช้ในการประมาณนี้เรียกว่า “มูลค่าที่คาดว่าจะเกิด (Expected Value)” กล่าวคือ กิจการต้องประมาณการภาระผูกพันจากการถ่วงน้ำหนักรายการจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดโดยใช้ความเป็นไปได้ที่เกี่ยวข้อง

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่าง กิจการขายเครื่องใช้ไฟฟ้าโดยให้การรับประกันสินค้าเป็นเวลา 1 ปี นับจากวันที่ซื้อ โดยกิจการจะรับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายที่เกิดขึ้นของสินค้าที่เสียหายจากการผลิตสินค้า ทั้งนี้ ในกรณีที่สินค้าทุกรายการที่กำหนดเกิดชำรุดเสียหายในระดับต่ำ ค่าใช้จ่ายโดยประมาณในการแก้ไขความเสียหายเท่ากับ 800,000 บาท แต่หากสินค้าทุกรายการที่กำหนดเกิดความเสียหายอยู่ในระดับสูง ค่าใช้จ่ายโดยประมาณในการแก้ไขความเสียหาย เท่ากับ 3,000,000 บาท ซึ่งจากประสบการณ์ในอดีตของกิจการและคุณภาพของสินค้าในอนาคต กิจการสามารถคาดการณ์ความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นในแต่ละกรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 80% ของเครื่องใช้ไฟฟ้าที่ขายจะไม่มี ความเสียหายเกิดขึ้น

กรณีที่ 2 15% ของเครื่องใช้ไฟฟ้าที่ขายมีความเสียหายเกิดขึ้นอยู่ในระดับต่ำ

กรณีที่ 3 5% ของเครื่องใช้ไฟฟ้าที่ขายมีความเสียหายเกิดขึ้นอยู่ในระดับสูง

จากข้อมูลข้างต้น สามารถคำนวณหาประมาณการหนี้สินจากการรับประกันคุณภาพสินค้าที่กิจการต้องรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินได้ ดังนี้

ประมาณการหนี้สินจากการรับประกันคุณภาพสินค้า

$$= (80\% \times 0) + (15\% \times 800,000) + (5\% \times 3,000,000)$$

$$= 0 + 120,000 + 150,000$$

$$= 270,000 \text{ บาท}$$

จากมูลค่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายที่คำนวณได้ สามารถนำมาบันทึกบัญชี ดังนี้

เดบิต ค่าใช้จ่ายในการรับประกันสินค้า 270,000

 เครดิต ประมาณการหนี้สินจากการรับประกันสินค้า 270,000

บันทึกรายการประมาณการหนี้สินจากการรับประกันสินค้า

เหตุการณ์ในอนาคต

จำนวนประมาณการหนี้สินต้องสะท้อนถึงเหตุการณ์ในอนาคต หากมีหลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอที่ทำให้เชื่อได้ว่า เหตุการณ์ในอนาคตจะเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น ต้นทุนในการกำจัดมลพิษ เมื่อสถานประกอบการหมดอายุการใช้งานจะลดลง เนื่องจากวิทยาการที่เปลี่ยนไป เป็นต้น

การจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

กิจการต้องไม่นำกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์มาปรับปรุงกับประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น แม้ว่าจะมีความเกี่ยวข้องกันก็ตาม โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้กำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องระบุไว้ เช่น กิจการจะสามารถรับรู้เป็นรายได้ได้ก็ต่อเมื่อโอนการควบคุมในสินทรัพย์แล้ว เป็นต้น

รายการที่จะได้รับชดเชย



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

กิจการจะรับรู้รายจ่ายที่จะได้รับคืนจากบุคคลที่สามที่เข้าทำสัญญาประกันภัยหรือชดเชยความเสียหายเป็นสินทรัพย์ได้ ก็ต่อเมื่อกิจการคาดว่าหลังการจ่ายชำระประมาณการหนี้สินแล้ว กิจการคาดว่าจะได้รับรายจ่ายนั้นคืนอย่างแน่นอน ซึ่งกิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ต้องไม่เกินจำนวนประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องที่กิจการรับรู้ไว้ ขณะที่กิจการอาจแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินด้วยยอดสุทธิจากจำนวนรายจ่ายที่จะได้รับคืนที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ตัวอย่างเช่น บริษัท สยามประกันภัย จำกัด ได้รับทำประกันอัคคีภัยให้แก่ลูกค้ารายหนึ่ง ในขณะเดียวกัน บริษัท สยามประกันภัย จำกัด ได้ทำประกันภัยต่อสำหรับกรมธรรม์ฉบับนี้กับบริษัทประกันภัยอีกแห่งหนึ่ง ต่อมา ในวันที่ 11 กันยายน 25x1 ปรากฏว่า โรงงานของลูกค้ารายดังกล่าวเกิดไฟไหม้ ซึ่งหลังจากที่บริษัท สยามประกันภัย จำกัด ได้เข้าสำรวจความเสียหายของโรงงานดังกล่าวคาดการณ์ว่า บริษัท สยามประกันภัย จำกัด ต้องจ่ายเงินชดเชยความเสียหายตามข้อกำหนดกรมธรรม์ให้แก่ลูกค้าเป็นจำนวนเงิน 5,000,000 บาท ในขณะเดียวกัน บริษัท สยามประกันภัย จำกัด จะได้รับเงินชดเชยจากคู่สัญญาตามสัญญาประกันภัยต่อเป็นจำนวนเงิน 3,500,000 บาท ดังนั้น ในกรณีนี้ บริษัท สยามประกันภัย จำกัด ต้องรับรู้ลูกหนี้บริษัทคู่สัญญาเป็นสินทรัพย์เป็นจำนวนเงิน 3,500,000 บาท ในขณะเดียวกัน บริษัทประกันภัยแห่งนี้ต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินเป็นจำนวนเงิน 5,000,000 บาท พร้อมทั้งรับรู้ผลขาดทุน (สุทธิจากรายจ่ายที่จะได้รับชดเชย) จากการรับประกันอัคคีภัยเป็นจำนวนเงิน 1,500,000 บาท เป็นต้น

การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน

กิจการต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าว เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงประมาณการที่ดีที่สุดในปัจจุบัน นอกจากนี้ กิจการต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สิน เมื่อความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันไม่อยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป

การนำประมาณการหนี้สินมาใช้

กิจการจะสามารถนำรายจ่ายมาตัดประมาณการหนี้สินได้เฉพาะรายจ่ายที่กิจการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินไว้เดิมเท่านั้น เนื่องจากการนำรายจ่ายที่รับรู้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นมาตัดประมาณการหนี้สิน จะทำให้งบการเงินไม่สามารถสะท้อนถึงผลกระทบของเหตุการณ์สองเหตุการณ์ที่แตกต่างกัน

ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต

กิจการต้องไม่บันทึกรายการขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคตเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากรายการดังกล่าวไม่ใช่หนี้สินตามคำนิยามของมาตรฐานการบัญชีและไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สิน



สัญญาที่สร้างภาระ

สัญญาที่สร้างภาระ หมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ (Unavoidable Costs) จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น โดยกิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากสัญญาที่สร้างภาระเป็นประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตัวอย่างเช่น ประมาณการหนี้สินที่เกิดจากสัญญาสั่งซื้อสินค้าที่ยกเลิกไม่ได้ เป็นต้น

ตัวอย่าง ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 บริษัท วนิชสกุล จำกัด ดำเนินการเช่าโรงงานภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานเป็นเวลา 5 ปี กำหนดจ่ายค่าเช่าในวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี ปีละ 1,000,000 บาท ต่อมาในวันที่ 1 มกราคม 25x5 บริษัทจำเป็นต้องย้ายโรงงานไปยังโรงงานแห่งใหม่ในเขตนิคมอุตสาหกรรมเพื่อสิทธิประโยชน์ทางการลงทุน ในขณะที่อายุของสัญญาเช่าโรงงานเก่ายังคงเหลืออีก 1 ปี ทั้งนี้ข้อตกลงในสัญญาเช่าไม่อนุญาตให้บริษัทยกเลิกสัญญาเช่า รวมทั้งไม่สามารถให้ผู้อื่นเช่าช่วงโรงงานต่อได้

จากข้อมูลข้างต้น จะเห็นได้ว่า สัญญาเช่าดังกล่าวถือเป็นสัญญาที่สร้างภาระ เนื่องจากในกรณีนี้บริษัทยังต้องจ่ายค่าเช่าเป็นจำนวนเงินอีก 1,000,000 บาท โดยที่บริษัทไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจใดๆ ดังนั้น บริษัท วนิชสกุล จำกัด ต้องบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สิน ดังนี้

25x5

1 ม.ค.

เดบิต ผลขาดทุนจากสัญญาเช่าที่สร้างภาระ	1,000,000	
เครดิต ประมาณการหนี้สินจากสัญญาเช่าที่สร้างภาระ		1,000,000
บันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินจากสัญญาเช่าที่สร้างภาระ		

31 ธ.ค.

เดบิต ประมาณการหนี้สินจากสัญญาเช่าที่สร้างภาระ	1,000,000	
เครดิต เงินสด		1,000,000
บันทึกการจ่ายชำระค่าเช่า		

การปรับโครงสร้าง

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ให้คำนิยามของการปรับโครงสร้าง (Restructuring) ว่าหมายถึงแผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารของกิจการ ซึ่งทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญกับรายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้

- 1) ขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือ
- 2) ลักษณะการดำเนินธุรกิจ

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นเหตุการณ์ที่อาจถือเป็นการปรับโครงสร้างตามคำนิยาม

- 1) การขายหรือยกเลิกสายงานธุรกิจ
- 2) การปิดสถานประกอบการทางธุรกิจในประเทศหรือภูมิภาคหนึ่ง หรือการย้ายกิจกรรมทางธุรกิจจากประเทศหรือภูมิภาคหนึ่งไปยังประเทศหรือภูมิภาคอื่น
- 3) การเปลี่ยนโครงสร้างการบริหาร เช่น การลดระดับชั้นทางการบริหาร
- 4) การปรับโครงสร้างพื้นฐานขององค์กรที่มีผลกระทบต่ออย่างมีสาระสำคัญต่อลักษณะ และจุดมุ่งหมายในการปฏิบัติงานของกิจการ

ทั้งนี้ กิจการสามารถรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนการปรับโครงสร้างได้ ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้ประมาณการหนี้สิน ซึ่งภาระผูกพันจากการอนุมานจากการปรับโครงสร้างจะเกิดขึ้นได้ ก็ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 1) กิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด ซึ่งระบุถึงรายการต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย กล่าวคือ ธุรกิจหรือส่วนของธุรกิจที่เกี่ยวข้อง สถานประกอบการหลักที่จะได้รับผลกระทบพนักงานของสถานประกอบการแห่งใด หน้าทีงาน และจำนวนพนักงาน โดยประมาณที่จะได้รับค่าตอบแทนจากการเลิกจ้าง รายจ่ายที่กิจการจะต้องรับภาระ รวมทั้งกำหนดการปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง
- 2) กิจการทำให้ผู้ได้รับผลกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงว่า กิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างโดยเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือประกาศลักษณะหลักของแผนนั้นให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ

ทั้งนี้ ในการประมาณการหนี้สินที่เกิดจากการปรับโครงสร้างนั้น รายจ่ายที่สามารถนำไปรวมกับประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างได้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

- 1) เป็นรายจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้าง
- 2) จำเป็นต้องเกิดรายจ่ายในการปรับโครงสร้างนั้น
- 3) ต้องไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ทำอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ

ตัวอย่างต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้าง

- 1) ต้นทุนในการเลิกจ้างพนักงาน
- 2) ต้นทุนในการเลิกสัญญา เช่น ค่าปรับเนื่องจากยกเลิกสัญญาเช่า เป็นต้น
- 3) ประมาณการหนี้สินจากสัญญาที่สร้างภาระ

ตัวอย่างต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการปรับโครงสร้าง

- 1) เงินลงทุนในระบบหรือเครือข่ายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายเครือข่ายการจำหน่ายใหม่
- 2) ค่าใช้จ่ายในการอบรมหรือโยกย้ายพนักงานที่ยังจ้างงานอยู่
- 3) ค่าใช้จ่ายในการเคลื่อนย้ายสินทรัพย์
- 4) ค่าใช้จ่ายในการบริหารหรือการตลาด
- 5) ค่าใช้จ่ายดำเนินงานหรือผลขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต *เว้นแต่*ผลขาดทุนนั้นเกี่ยวข้องกับสัญญาที่สร้างภาระ



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ส่วนรายการผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของสินทรัพย์ที่จะขายจะไม่ถูกนำมาพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้าง แต่กำหนดให้พิจารณาแยกต่างหาก

นอกจากนี้ ภาวะผูกพันจากการขายการดำเนินงานเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้ผูกมัดที่จะขายการดำเนินงานนั้น ตัวอย่างเช่น ทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย เป็นต้น

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท โดยที่กิจการไม่จำเป็นต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ

- 1) จำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวด และ ณ วันสิ้นงวด
- 2) จำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้ในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่
- 3) จำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างงวด กล่าวคือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือการปรับลดประมาณการหนี้สิน
- 4) จำนวนประมาณการหนี้สินที่ไม่ได้ใช้ที่ต้องกลับรายการในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจากบันทึกไว้สูงเกินไป
- 5) จำนวนคิดลดที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินในระหว่างงวดเนื่องจากเวลาที่ผ่านไปและจากผลของอัตราคิดลดที่เปลี่ยนแปลงไป

ทั้งนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท

- 1) คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาวะผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
- 2) คำอธิบายลักษณะของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต เมื่อกิจการจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ
- 3) จำนวนรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชย โดยระบุถึงจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการได้รับรู้สำหรับรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชยนั้น

นอกจากนี้ กิจการต้องให้คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละประเภท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้ หากทำได้ในทางปฏิบัติ เว้นแต่เมื่อ ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระหนี้สินนั้นอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้

- 1) ประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งคำนวณจากประมาณการที่ดีที่สุด
- 2) ปัจจัยที่มีผลต่อความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
- 3) ความน่าจะเป็นที่จะได้รับชดเชย (Reimbursement)



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

สำหรับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งต้องเปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงินในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากสามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ

อย่างไรก็ตาม หากกิจการไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เนื่องจากไม่สามารถกระทำได้ในทางปฏิบัติ ให้เปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ด้วย

นอกจากนี้ ในกรณียากยิ่งที่จะเกิดขึ้น หากกิจการสามารถคาดการณ์ว่า การเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้ข้างต้นจะทำให้เกิดการบิดเบือนเกี่ยวกับสถานะของกิจการในข้อพิพาททั้งในประเด็นประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หรือสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ในกรณีนี้ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้ แต่ต้องเปิดเผยถึงลักษณะทั่วไปของข้อพิพาท รวมทั้งข้อเท็จจริงและเหตุผลของการไม่เปิดเผยข้อมูลด้วย

ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

ในการวัดมูลค่าของประมาณการหนี้สิน กิจการต้องใช้ดุลยพินิจอย่างสูงเกี่ยวกับจำนวนเงิน ระยะเวลา และความเสี่ยงของกระแสเงินสดที่ต้องใช้เพื่อชำระภาระผูกพันนั้น เนื่องจากประมาณการหนี้สินเป็นหนี้สินที่ยังมีความไม่แน่นอนอยู่ อย่างไรก็ตาม กิจการไม่สามารถใช้เหตุผลดังกล่าวเพื่อบันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนที่สูงเกินไปกว่าเนื้อหาตามความเป็นจริงทางธุรกิจ

