ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ฉบับที่ ๑๖/๒๕๕๒

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๓๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีเพื่อใช้เป็นมาตรฐานในการจัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี และกฎหมายอื่น ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีนั้นต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะใช้บังคับได้

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีในการประชุมครั้งที่ ๑๑ (๑/๒๕๕๒) เมื่อวันที่ ๒๐ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๒ และครั้งที่ ๑๒ (๒/๒๕๕๒) เมื่อวันที่ ๓๐ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๒ จึงออกประกาศดังนี้

๑. ให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ ๔๒ (พ.ศ. ๒๕๔๓) เรื่อง มาตรฐานการบัญชี รวม ๒ ฉบับ ดังนี้

๑.๑ แม่บทการบัญชี

๑.๒ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๗ เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

๒. ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีตามบัญชีแนบท้ายประกาศนี้แทน

๒.๑ แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง ๒๕๕๐)

๒.๒ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๔ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

๓. ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานทางการเงิน และแนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับใหม่ ตามบัญชีแนบท้ายประกาศนี้ รวม ๔ ฉบับ ดังนี้

๓.๑ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๐ เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

๓.๒ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๐ เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

๓.๓ แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่า

๓.๔ แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ประกาศ ณ วันที่ ๒๑ พฤษภาคม พ.ศ. ๒๕๕๒

เกษรี ณรงค์เดช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2550)

คำแถลงการณ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดแม่บทการบัญชีฉบับนี้ขึ้นจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เรื่อง แม่บทการบัญชี (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (revised 2006))

แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2550) ฉบับนี้ ใช้แทนแม่บทการบัญชีฉบับเดิม (กุมภาพันธ์ 2542) โดยเป็นการปรับปรุงถ้อยคำใหม่ ทั้งนี้ หลักการและเนื้อหาไม่แตกต่างจากฉบับเดิม

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ความนำ	1-11
วัตถุประสงค์และสถานภาพ	1-4
ขอบเขต	5-8
ผู้ใช้งบการเงินและความต้องการข้อมูล	9-11
วัตถุประสงค์ของงบการเงิน	12-21
ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน	15-21
หมายเหตุและรายละเอียดประกอบประกอบงบการเงิน	21
ข้อสมมติ	22-23
เกณฑ์คงค้าง	22
การดำเนินงานต่อเนื่อง	23
ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน	24-46
ความเข้าใจได้	25
ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ	26-30
ความมีสาระสำคัญ	29-30
ความเชื่อถือได้	31-38
การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม	33-34
เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ	35
ความเป็นกลาง	36
ความระมัดระวัง	37
ความครบถ้วน	38
การเปรียบเทียบกันได้	39-42
ข้อจำกัดของข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้	43-45
ความทันต่อเวลา	43
ความสมดุลระหว่างประโยชน์กับต้นทุน	44
ความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพ	45
การแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามควร	46

องค์ประกอบของงบการเงิน 47-81
ฐานะการเงิน 49-52
สินทรัพย์ 53-59
หนี้สิน 60-64
ส่วนของเจ้าของ 65-68
ผลการดำเนินงาน 69-73
รายได้ 74-77
ค่าใช้จ่าย 78-80
การปรับปรุงเพื่อการรักษาระดับทุน 81
การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน 82-98
ความน่าจะเป็นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต 85
ความเชื่อถือได้ของการวัดมูลค่า 86-88
การรับรู้สินทรัพย์ 89-90
การรับรู้หนี้สิน 91
การรับรู้รายได้ 92-93
การรับรู้ค่าใช้จ่าย 94-98
การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน 99- 101
แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน 102-110
แนวคิดเรื่องทุน 102-103
แนวคิดการรักษาระดับทุนและการวัดกำไร 104-110

คำนำ

งบการเงินที่กิจการต่าง ๆ ในประเทศจัดทำขึ้นเพื่อนำเสนอต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอกอาจมีความแตกต่างจากงบการเงินของประเทศอื่นเนื่องจากสภาพแวดล้อมทางสังคม เศรษฐกิจ และกฎหมายที่แตกต่างกัน แม้ว่างบการเงินในแต่ละประเทศเหล่านั้นอาจมีส่วนคล้ายคลึงกันอยู่บ้าง แต่ก็ยังคงมีความแตกต่างซึ่งอาจเป็นผลมาจากความหลากหลายของสถานการณ์ด้านสังคม เศรษฐกิจ และกฎหมาย อีกทั้ง แต่ละประเทศอาจกำหนดมาตรฐานในประเทศของตนเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินที่แตกต่างกัน

ความแตกต่างของสภาพแวดล้อมดังกล่าวทำให้การให้คำนิยามขององค์ประกอบในงบการเงินมีความหลากหลาย ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย นอกจากนี้ ยังทำให้เกิดความแตกต่างของเกณฑ์การรับรู้และวิธีการวัดค่ารายการต่าง ๆ ในงบการเงิน ซึ่งมีผลกระทบไปถึงขอบเขตของงบการเงิน และการเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงินอีกด้วย

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้พยายามลดความแตกต่างนี้ โดยการทำให้ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี และวิธีการที่ใช้เกี่ยวกับการจัดทำและนำเสนองบการเงินเป็นไปในทางเดียวกัน ซึ่งคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเชื่อว่า วิธีการที่ดีที่สุดที่ทำให้งบการเงินเป็นไปในทางเดียวกัน คือการมุ่งไปที่การจัดทำงบการเงินซึ่งให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีเชื่อว่า งบการเงินที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์นี้จะสามารถตอบสนองความต้องการโดยทั่วไปของผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินเกือบทั้งหมดตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เพื่อข้อใดข้อหนึ่งตามตัวอย่างต่อไปนี้

1. ตัดสินใจ ซื้อ ถือไว้ หรือขายเงินลงทุนในตราสารทุน
2. ประเมินผลการบริหารงานหรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร
3. ประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายและให้ผลประโยชน์อื่นแก่พนักงานของกิจการ
4. ประเมินความปลอดภัยในการให้กู้ยืมแก่กิจการ
5. กำหนดนโยบายทางภาษี
6. กำหนดการจัดสรรกำไรและเงินปันผล
7. จัดเตรียมรายได้ประชาชาติหรือใช้เป็นข้อมูลทางสถิติ
8. กำกับดูแลกิจกรรมของกิจการ

อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีตระหนักว่า รัฐบาลอาจมีข้อกำหนดที่แตกต่างหรือเพิ่มเติมสำหรับวัตถุประสงค์เฉพาะ ซึ่งข้อกำหนดเหล่านี้ไม่ควรกระทบต่องบการเงินที่เผยแพร่เพื่อประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงินอื่นนอกจากว่ารัฐบาลจะมีความต้องการเช่นเดียวกับผู้ใช้งบการเงินอื่น

โดยทั่วไป งบการเงินจัดทำขึ้นตามรูปแบบทางบัญชี โดยอาศัยราคาทุนในอดีตและแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงิน แม้ว่าแบบจำลองทางการบัญชี และแนวคิดอื่นอาจมีความเหมาะสมมากกว่าในการตอบสนองวัตถุประสงค์ในการให้ข้อมูล ซึ่งเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ แต่ปัจจุบันยังไม่มีความคิดเห็นของคนส่วนใหญ่ว่าให้มีการเปลี่ยนแปลงแนวคิดนี้ แม่บทการบัญชีนี้พัฒนาขึ้นเพื่อตอบสนองรูปแบบทางบัญชีและแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุนต่าง ๆ เหล่านั้น

บทนำ

วัตถุประสงค์และสถานภาพ

1. แม่บทการบัญชีนี้กำหนดขึ้นเพื่อวางแนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก โดยแม่บทการบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อ
   1.1 เป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีในอนาคต และในการทบทวนมาตรฐานการบัญชีที่มีในปัจจุบัน
   1.2 เป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในการปรับปรุงข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีและการปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนองบการเงินให้สอดคล้องกันโดยให้หลักเกณฑ์เพื่อใช้ในการลดจำนวนทางเลือกของวิธีการบันทึกบัญชีที่เคยอนุญาตให้ใช้
   1.3 เป็นแนวทางให้องค์กรที่จัดทำมาตรฐานการบัญชีแต่ละประเทศสามารถพัฒนามาตรฐานการบัญชีเองได้
   1.4 เป็นแนวทางสำหรับผู้จัดทำงบการเงินในการนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติรวมทั้งเป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีรองรับ
   1.5 เป็นแนวทางสำหรับผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่
   1.6 ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในงบการเงินซึ่งจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี
   1.7 ให้ผู้สนใจได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

2. แม่บทการบัญชีนี้ไม่ใช่มาตรฐานการบัญชี และมิได้มีไว้เพื่อกำหนดมาตรฐานในการวัดมูลค่าหรือในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการบัญชีเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ แม่บทการบัญชีจึงไม่สามารถใช้หักล้างมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้เฉพาะเรื่องได้

3. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีตระหนักว่า ในบางกรณี แม่บทการบัญชีอาจมีข้อขัดแย้งกับมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ ในกรณีดังกล่าว ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้ อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีกำลังพัฒนามาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่และปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบันตามกรอบของแม่บทการบัญชี เพื่อให้ข้อขัดแย้งดังกล่าวค่อย ๆ หมดไปในอนาคต

4. คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจะปรับปรุงแม่บทการบัญชีนี้เป็นระยะ ๆ ตามประสบการณ์ที่ได้รับจากการนำแม่บทการบัญชีไปใช้

ขอบเขต

5. แม่บทการบัญชีครอบคลุมเรื่องต่อไปนี้
   5.1 วัตถุประสงค์ของงบการเงิน
   5.2 ลักษณะเชิงคุณภาพที่กำหนดว่าข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์
   5.3 คำนิยาม การรับรู้ และการวัดมูลค่าขององค์ประกอบที่ประกอบขึ้นเป็นงบการเงิน
   5.4 แนวคิดเกี่ยวกับทุนและการรักษาระดับทุน

6. แม่บทการบัญชีนี้เกี่ยวข้องกับงบการเงิน และงบการเงินรวม ที่จัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์โดยทั่วไป (ต่อไปนี้เรียกว่า “งบการเงิน”) งบการเงินดังกล่าวจัดทำและนำเสนออย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง เพื่อสนองความต้องการข้อมูลร่วมของผู้ใช้งบการเงินหลายกลุ่ม แม้ว่าผู้ใช้งบการเงินบางกลุ่มอาจมีสิทธิเรียกร้องหรือมีอำนาจในการได้รับข้อมูลเพิ่มเติมจากข้อมูลที่แสดงไว้ในงบการเงิน แต่ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ยังจำเป็นต้องใช้งบการเงินเป็นแหล่งข้อมูลทางการเงินที่สำคัญ ผู้จัดทำงบการเงินจึงต้องตระหนักถึงความต้องการของผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน แม่บทการบัญชีนี้ไม่ครอบคลุมถึงรายงานการเงินที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ เช่น หนังสือชี้ชวนและรายงานที่จัดทำขึ้นเพื่อเสียภาษี อย่างไรก็ตาม แม่บทการบัญชีอาจนำมาประยุกต์ใช้ในการจัดทำรายงานการเงินที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะได้หากข้อกำหนดเอื้ออำนวย

7. งบการเงินเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการรายงานการเงิน งบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วย งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน (ซึ่งอาจจัดทำและนำเสนอได้หลายแบบ เช่น งบกระแสเงินสด หรืองบกระแสเงินทุน) หมายเหตุประกอบงบการเงิน งบประกอบอื่น และคำอธิบายที่ทำให้งบการเงินนั้นสมบูรณ์ขึ้น นอกจากนี้ งบการเงินอาจรวมรายละเอียดประกอบและข้อมูลเพิ่มเติมที่อ้างถึง หรือที่ได้มาจากงบการเงิน ซึ่งผู้ใช้งบการเงินคาดว่าจะได้รับ เพื่อใช้พิจารณาพร้อมกับงบการเงินนั้น ตัวอย่างรายละเอียดประกอบหรือข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าวได้แก่ ข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานทางอุตสาหกรรมหรือทางภูมิศาสตร์ และการเปิดเผยผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา อย่างไรก็ตาม งบการเงินไม่รวมถึงรายงานของผู้บริหาร สารจากประธาน บทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร และรายการอื่นในลักษณะเดียวกันที่อาจปรากฏในรายงานประจำปีหรือรายงานการเงิน
8. แม่บทการบัญชีนี้ให้นำมาประยุกต์ใช้กับงบการเงินของกิจการที่ประกอบพาณิชยกรรม อุตสาหกรรม และธุรกิจอื่น ทั้งในภาครัฐและเอกชน กิจการเหล่านี้หมายถึง กิจการที่เสนองบการเงินโดยที่งบการเงินดังกล่าวถือเป็นแหล่งข้อมูลหลักที่ผู้ใช้งบการเงินใช้หาข้อมูลเกี่ยวกับกิจการ

ผู้ใช้งบการเงินและความต้องการข้อมูล

9. ผู้ใช้งบการเงินประกอบด้วยผู้ลงทุน (ทั้งผู้ลงทุนในปัจจุบันและผู้ที่อาจตัดสินใจลงทุนในอนาคต) ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาล หน่วยงานราชการ และสาธารณชน ผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้ใช้งบการเงินเพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลที่แตกต่างกัน กล่าวคือ

9.1 ผู้ลงทุน ซึ่งเป็นเจ้าของเงินทุนรวมทั้งที่ปรึกษาของผู้ลงทุน ต้องการทราบถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนจากการลงทุน ผู้ลงทุนต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการพิจารณาตัดสินใจซื้อ ขาย หรือถือเงินลงทุนนั้นต่อไป นอกจากข้อมูลดังกล่าว ผู้ลงทุนที่เป็นผู้ถือหุ้นยังต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินปันผลด้วย

9.2 ลูกจ้าง รวมทั้งกลุ่มตัวแทนต้องการข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงและความสามารถในการทำกำไรของนายจ้าง นอกจากนั้นยังต้องการข้อมูลที่จะช่วยให้สามารถประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายค่าตอบแทน บำเหน็จ บำนาญ และโอกาสในการจ้างงาน

9.3 ผู้ให้กู้ต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการพิจารณาว่าเงินให้กู้ยืมและดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นจะได้รับชำระเมื่อครบกำหนด

9.4 ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่นต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการตัดสินใจว่าหนี้สินจะได้รับชำระเมื่อครบกำหนด เจ้าหนี้การค้าอาจให้ความสนใจข้อมูลของกิจการในระยะเวลาที่สั้นกว่าผู้ให้กู้ นอกจากว่าการดำเนินงานของเจ้าหนี้นั้นขึ้นอยู่กับการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการซึ่งเป็นลูกค้ารายใหญ่

9.5 ลูกค้าต้องการข้อมูลเกี่ยวกับความต่อเนื่องของการดำเนินงานของกิจการ โดยเฉพาะกรณีที่มีความสัมพันธ์อันยาวนานหรือต้องพึ่งพากิจการนั้น

9.6 รัฐบาลและหน่วยงานราชการต้องการข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของกิจการในการจัดสรรทรัพยากรและกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ หน่วยงานเหล่านี้ต้องการข้อมูลเพื่อการกำกับดูแลกิจกรรม การพิจารณากำหนดนโยบายทางภาษีและเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณรายได้ประชาชาติและจัดทำสถิติในด้านต่าง ๆ

9.7 ข้อมูลกิจการอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อสาธารณชนในหลาย ๆ ทาง ตัวอย่างเช่น กิจการอาจมีส่วนช่วยอย่างมากต่อเศรษฐกิจท้องถิ่นในหลายด้าน ซึ่งรวมถึงการจ้างงานและการรับซื้อสินค้าจากผู้ผลิตในท้องถิ่น งบการเงินจะช่วยสาธารณชนในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับแนวโน้มความสำเร็จและกิจกรรมการดำเนินงานต่าง ๆ

10. แม้ว่างบการเงินไม่อาจตอบสนองความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินได้ทุกกลุ่ม แต่ผู้ใช้งบการเงินทุกกลุ่มก็มีความต้องการข้อมูลบางส่วนที่มีลักษณะร่วมกัน ตามปกติ ข้อมูลใดในงบการเงินที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ลงทุนส่วนใหญ่ ซึ่งเป็นผู้รับความเสี่ยงจากการลงทุนในกิจการ ข้อมูลเหล่านั้นก็จะสามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นได้เช่นกัน

11. ฝ่ายบริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและนำเสนองบการเงินของกิจการ ฝ่ายบริหารให้ความสนใจต่อข้อมูลที่แสดงไว้ในงบการเงิน ทั้ง ๆ ที่ฝ่ายบริหารสามารถเข้าถึงข้อมูลเพิ่มเติมทางด้านการจัดการและการเงิน ซึ่งช่วยในการวางแผนการตัดสินใจ และช่วยในด้านการควบคุมตามหน้าที่ ผู้บริหารสามารถกำหนดรูปแบบและเนื้อหาของข้อมูลเพิ่มเติมตามที่ต้องการได้ ซึ่งอยู่นอกเหนือขอบเขตของแม่บทการบัญชี ถึงกระนั้นก็ตาม งบการเงินที่เผยแพร่ได้จัดทำขึ้นจากข้อมูลที่ผู้บริหารใช้เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ

วัตถุประสงค์ของงบการเงิน

12. งบการเงินจัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ อันเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินหลายกลุ่มในการนำไปใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

13. งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามวัตถุประสงค์ข้างต้นสามารถตอบสนองความต้องการร่วมของผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ อย่างไรก็ตาม งบการเงินไม่ได้ให้ข้อมูลทุกประเภทที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเนื่องจากข้อมูลส่วนใหญ่ที่แสดงในงบการเงินแสดงถึงผลกระทบทางการเงินจากเหตุการณ์ในอดีต และงบการเงินอาจไม่แสดงข้อมูลที่มิใช่ข้อมูลทางการเงิน

14. งบการเงินแสดงผลการบริหารงานของฝ่ายบริหารหรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารในการบริหารทรัพยากรของกิจการ ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลการบริหารงานหรือความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารเพื่อใช้ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจนี้อาจรวมถึงการตัดสินใจขายหรือถือเงินลงทุนในกิจการต่อไป หรือการตัดสินใจแต่งตั้งใหม่หรือเปลี่ยนผู้บริหาร

ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน

15. ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผู้ใช้งบการเงินต้องประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด รวมถึงจังหวะเวลาและความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดนั้น ความสามารถในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดนี้เป็นตัวบ่งชี้ให้เห็นถึงความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินให้แก่ลูกจ้างและผู้ขายสินค้า การจ่ายดอกเบี้ย การจ่ายคืนเงินกู้ และการแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของเป็นต้น ผู้ใช้งบการเงินจะประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดได้ดีขึ้นหากผู้ใช้งบการเงินได้รับข้อมูลที่มุ่งเน้นถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ

16. ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่กิจการควบคุมอยู่ โครงสร้างทางการเงิน สภาพคล่อง ความสามารถในการชำระหนี้ และความสามารถในการปรับตัวเข้ากับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนไป มีผลกระทบต่อฐานะการเงินของกิจการ ข้อมูลทรัพยากรทางเศรษฐกิจและความสามารถในอดีตของกิจการในการใช้ทรัพยากรดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการคาดคะเนความสามารถของกิจการที่จะก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในอนาคต ข้อมูลโครงสร้างทางการเงินเป็นประโยชน์ต่อการคาดคะเนความต้องการเงินกู้และความสำเร็จในการจัดหาเงินของกิจการ รวมทั้งความสามารถของกิจการในการแบ่งปันกำไรและกระแสเงินสดในอนาคตให้กับผู้มีส่วนได้เสีย ข้อมูลสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้เป็นประโยชน์ต่อการประเมินความสามารถของกิจการในการชำระภาระผูกพันทางการเงินเมื่อครบกำหนด สภาพคล่องในที่นี้ หมายถึง เงินสดที่กิจการมีอยู่หรือสามารถจัดหาได้ในอนาคตอันใกล้สุทธิจากภาระผูกพัน และความสามารถในการชำระหนี้ หมายถึง เงินสดที่กิจการมีอยู่หรือสามารถจัดหาได้ในช่วงเวลาที่ยาวนานขึ้นเพื่อชำระภาระผูกพันทางการเงินที่จะครบกำหนดในอนาคต

17.ข้อมูลผลการดำเนินงานโดยเฉพาะเรื่องความสามารถในการทำกำไร ของกิจการเป็นสิ่งจำเป็น และมีความสำคัญต่อการประเมินการเปลี่ยนแปลงในอนาคตที่อาจเกิดขึ้นกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการคาดคะเนความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดจากทรัพยากรที่มีอยู่ และในการพิจารณาประสิทธิผลของกิจการในการใช้ทรัพยากรเพิ่มเติม

18.ข้อมูลการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการเป็นประโยชน์ต่อการประเมินกิจกรรมการดำเนินงาน กิจกรรมการลงทุน และกิจกรรมการจัดหาเงินในรอบระยะเวลาที่เสนอรายงาน ข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ตลอดจนความจำเป็นในการใช้กระแสเงินสดนั้น ในการจัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน คำว่าเงินทุนอาจมีคำนิยามหลายความหมาย เช่น ทรัพยากรทางการเงินทั้งหมด เงินทุนหมุนเวียน สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องหรือเงินสด แม่บทการบัญชีนี้มิได้มุ่งหมายที่จะกำหนดคำนิยามของคำว่าเงินทุน

19. โดยทั่วไป ข้อมูลฐานะการเงินจะแสดงในงบดุล ในขณะที่ข้อมูลผลการดำเนินงานจะแสดงในงบกำไรขาดทุน ส่วนข้อมูลการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินจะแสดงในงบแยกต่างหาก

20. องค์ประกอบของงบการเงินมีความสัมพันธ์กันเนื่องจากองค์ประกอบเหล่านั้นสะท้อนให้เห็นลักษณะที่แตกต่างของรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีต่าง ๆ ที่เหมือนกันแม้ว่างบการเงินแต่ละงบจะให้ข้อมูลที่มีลักษณะแตกต่างกัน แต่ไม่มีงบการเงินใดที่ตอบสนองวัตถุประสงค์ใดเพียงวัตถุประสงค์เดียว หรือให้ข้อมูลทั้งหมดที่จำเป็นต่อความต้องการเฉพาะของผู้ใช้งบการเงิน ตัวอย่างเช่น งบกำไรขาดทุนไม่อาจสะท้อนให้เห็นถึงผลการดำเนินงานของกิจการได้ครบถ้วนหากผู้ใช้งบการเงินมิได้พิจารณางบกำไรขาดทุนร่วมกับงบดุลและงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน

หมายเหตุและรายละเอียดประกอบประกอบงบการเงิน

21. งบการเงิน หมายรวมถึง หมายเหตุประกอบงบการเงิน รายละเอียดประกอบและข้อมูลอื่น ตัวอย่างเช่น งบการเงินอาจแสดงข้อมูลเพิ่มเติมอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายการในงบดุลและงบกำไรขาดทุน ซึ่งจำเป็นต่อผู้ใช้งบการเงิน งบการเงินดังกล่าวอาจรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยง และความไม่แน่นอนที่มีผลกระทบต่อกิจการ และข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรหรือภาระผูกพันที่ไม่ได้แสดงไว้ในงบดุล (เช่น ปริมาณสำรองแร่) ข้อมูลเกี่ยวกับการจำแนกส่วนงานทางภูมิศาสตร์และทางอุตสาหกรรม และผลกระทบต่อกิจการจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคา

ข้อสมมติ

เกณฑ์คงค้าง

22. งบการเงินจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์คงค้างเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังที่กล่าวมาแล้ว ภายใต้เกณฑ์คงค้าง รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีจะรับรู้เมื่อเกิดขึ้นมิใช่เมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด โดยรายการต่าง ๆ จะบันทึกและแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามเกณฑ์คงค้างนอกจากจะให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินเกี่ยวกับรายการค้าในอดีตที่เกี่ยวข้องกับการรับและจ่ายเงินสดแล้ว ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาระผูกพันที่กิจการต้องจ่ายเป็นเงินสดในอนาคตและข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่จะได้รับเป็นเงินสดในอนาคตด้วย ดังนั้น งบการเงินจึงสามารถให้ข้อมูลรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีต ซึ่งเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

การดำเนินงานต่อเนื่อง

23. โดยทั่วไป งบการเงินจัดทำขึ้นตามข้อสมมติที่ว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคต ดังนั้น จึงสมมติว่ากิจการไม่มีเจตนาหรือมีความจำเป็นที่จะเลิกกิจการหรือลดขนาดของการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ หากกิจการมีเจตนาหรือความจำเป็นดังกล่าว งบการเงินต้องจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์อื่นและต้องเปิดเผยเกณฑ์นั้นในงบการเงิน

ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน

24. ลักษณะเชิงคุณภาพ หมายถึง คุณสมบัติที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพหลักของงบการเงินมีสี่ประการ ได้แก่ ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้

ความเข้าใจได้

25. ข้อมูลในงบการเงินต้องสามารถเข้าใจได้ในทันทีที่ผู้ใช้งบการเงินใช้ข้อมูลดังกล่าว ซึ่งมีข้อสมมติว่าผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับธุรกิจ กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี รวมทั้งมีความตั้งใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูลดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ข้อมูลแม้ว่าจะมีความซับซ้อนแต่ถ้าเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจต้องไม่ละเว้นที่จะแสดงในงบการเงินเพียงเหตุผลที่ว่าข้อมูลดังกล่าวยากเกินกว่าที่ผู้ใช้งบการเงินบางส่วนจะเข้าใจได้

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

26. ข้อมูลที่มีประโยชน์ต้องเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลจะเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินเหตุการณ์ในอดีต ปัจจุบันและอนาคต รวมทั้งช่วยยืนยันหรือชี้ข้อผิดพลาดของผลการประเมินที่ผ่านมาของผู้ใช้งบการเงินได้

27. บทบาทของข้อมูลที่ช่วยในการคาดคะเนและยืนยันความถูกต้องของการคาดคะเนที่ผ่านมามีความสัมพันธ์กัน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลเกี่ยวกับปริมาณและโครงสร้างของสินทรัพย์ที่กิจการมีอยู่ในปัจจุบัน มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เมื่อผู้ใช้งบการเงินพยายามคาดคะเนถึงความสามารถของกิจการในการได้รับประโยชน์จากโอกาสใหม่ ๆ และความสามารถในการแก้ไขสถานการณ์ ข้อมูลเดียวกันนี้มีบทบาทในการยืนยันความถูกต้องของการคาดคะเนในอดีตที่เกี่ยวกับโครงสร้างของกิจการที่คาดว่าจะเป็นและผลของการดำเนินงานตามที่วางแผนไว้

28. ข้อมูลฐานะการเงินและผลการดำเนินงานในอดีตของกิจการมักใช้เป็นเกณฑ์ในการคาดคะเนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานในอนาคต รวมทั้งเรื่องอื่น ๆ ที่ผู้ใช้งบการเงินสนใจ เช่น การจ่ายเงินปันผล การจ่ายค่าจ้าง การเคลื่อนไหวของราคาหลักทรัพย์ และความสามารถของกิจการในการชำระภาระผูกพันเมื่อครบกำหนด อย่างไรก็ตาม ข้อมูลจะมีประโยชน์ต่อการคาดคะเนได้โดยไม่จำเป็นต้องจัดทำในรูปของประมาณการ ความสามารถในการคาดคะเนจะเพิ่มขึ้นได้ด้วยลักษณะการแสดงข้อมูลในงบการเงินของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นในอดีต ตัวอย่างเช่น งบกำไรขาดทุนจะมีประโยชน์ในการคาดคะเนเพิ่มขึ้นหากรายการเกี่ยวกับการดำเนินงานที่มีลักษณะไม่เป็นปกติ รายการผิดปกติ และรายการที่ไม่เกิดขึ้นบ่อยของรายได้และค่าใช้จ่ายได้แสดงแยกต่างหากจากกัน

ความมีสาระสำคัญ

29. ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลขึ้นอยู่กับลักษณะและความมีสาระสำคัญของข้อมูลนั้น ในบางกรณี ลักษณะของข้อมูลเพียงอย่างเดียวก็เพียงพอต่อการพิจารณาว่าข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือไม่ ตัวอย่างเช่น การรายงานส่วนงานใหม่อาจส่งผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงและโอกาสของกิจการ แม้ว่าผลการดำเนินงานของส่วนงานในงวดนั้นจะไม่มีสาระสำคัญ ในบางกรณี ทั้งลักษณะและความมีสาระสำคัญของข้อมูลมีส่วนสำคัญต่อการพิจารณาว่าข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือไม่ ตัวอย่างเช่น มูลค่าของสินค้าคงเหลือที่แยกตามประเภทหลักที่เหมาะสมกับธุรกิจนั้น หากมูลค่าของสินค้าคงเหลือไม่มีสาระสำคัญ ข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือนั้นก็ไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

30. ข้อมูลจะถือว่ามีสาระสำคัญหากการไม่แสดงข้อมูลหรือการแสดงข้อมูลผิดพลาดมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดของรายการหรือขนาดของความผิดพลาดที่เกิดขึ้นภายใต้สภาพการณ์เฉพาะซึ่งต้องพิจารณาเป็นแต่ละกรณี ดังนั้นความมีสาระสำคัญจึงถือเป็นข้อพิจารณามากกว่าจะเป็นลักษณะเชิงคุณภาพ ซึ่งข้อมูลต้องมีหากข้อมูลนั้นจะถือว่ามีประโยชน์

ความเชื่อถือได้

31. ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต้องเชื่อถือได้ ข้อมูลจะมีคุณสมบัติของความเชื่อถือได้หากปราศจากความผิดพลาดที่มีสาระสำคัญและความลำเอียง ซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินข้อมูลสามารถเชื่อได้ว่าข้อมูลนั้นเป็น

ตัวแทนอันเที่ยงธรรมของข้อมูลที่ต้องการให้แสดงหรือสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าแสดงได้

32. ข้อมูลอาจมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจแต่การบันทึกข้อมูลดังกล่าวอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด เนื่องจากข้อมูลขาดความน่าเชื่อ ตัวอย่างเช่น ประมาณการค่าเสียหายจากการถูกฟ้องร้องที่อยู่ระหว่างการพิจารณาคดีอาจขาดความน่าเชื่อถือเนื่องจากจำนวนค่าเสียหาย และผลการพิจารณาคดียังไม่เป็นที่แน่นอน ดังนั้น อาจเป็นการไม่เหมาะสมที่กิจการจะรับรู้ค่าเสียหายดังกล่าวในงบดุล แต่กิจการต้องเปิดเผยจำนวนค่าเสียหายที่มีการเรียกร้องและเหตุการณ์เกี่ยวกับการฟ้องร้องดังกล่าว

การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

33. ข้อมูลจะมีความเชื่อถือได้เมื่อรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีได้ถูกแสดงไว้อย่างเที่ยงธรรมตามที่ต้องการให้แสดงหรือสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าแสดงได้ ตัวอย่างเช่น งบดุลต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีซึ่งก่อให้เกิดสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของของกิจการเฉพาะส่วนที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ณ วันที่เสนอรายงาน เป็นต้น

34. ข้อมูลทางการเงินส่วนใหญ่อาจมีความเสี่ยงที่จะอาจไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการที่ต้องการให้แสดงอยู่บ้าง โดยมิได้มีสาเหตุมาจากความลำเอียง แต่เกิดจากความซับซ้อนในการระบุรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี หรือเกิดจากการนำหลักการวัดมูลค่าและเทคนิคในการนำเสนอรายการมาประยุกต์ใช้ ในบางกรณี การวัดมูลค่าผลกระทบทางการเงินของรายการบางรายการอาจมีความไม่แน่นอนสูงจนกระทั่งกิจการไม่รับรู้รายการนั้นในงบการเงิน ตัวอย่างเช่น กิจการมีค่าความนิยมที่เกิดขึ้นหลังจากได้ดำเนินงานมาระยะหนึ่ง แต่กิจการไม่สามารถบันทึกค่าความนิยมที่เกิดขึ้นภายในได้ เนื่องจากเป็นการยากที่กิจการจะระบุหรือกำหนดมูลค่าของค่าความนิยมดังกล่าวได้อย่างน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีกิจการอาจรับรู้บางรายการและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการผิดพลาดในการรับรู้และการวัดค่าของรายการนั้น

เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ

35. เพื่อให้ข้อมูลเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี ข้อมูลดังกล่าวต้องบันทึกและแสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจมิใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว เนื้อหาของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีอาจไม่ตรงกับรูปแบบทางกฎหมายหรือรูปแบบที่ทำขึ้น ตัวอย่างเช่น กิจการอาจโอนสินทรัพย์ให้กับบุคคลอื่นโดยมีเอกสารยืนยันว่าได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายไปให้กับบุคคลนั้นแล้ว แต่มีข้อตกลงให้กิจการยังคงได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์นั้นต่อไป ในกรณีดังกล่าวการที่กิจการรายงานว่าได้ขายสินทรัพย์จึงไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของรายการที่เกิดขึ้น (แม้ว่าในความเป็นจริงมีรายการดังกล่าวเกิดขึ้น)

ความเป็นกลาง

36. ข้อมูลที่แสดงอยู่ในงบการเงินมีความน่าเชื่อถือเมื่อมีความเป็นกลางหรือปราศจากความลำเอียง งบการเงินจะขาดความเป็นกลางหากการเลือกข้อมูลหรือการแสดงข้อมูลในงบการเงินนั้นมีผลทำให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจหรือใช้ดุลยพินิจเพื่อให้ได้ผลตามเจตนาของกิจการ

ความระมัดระวัง

37. โดยทั่วไป ผู้จัดทำงบการเงินต้องประสบกับความไม่แน่นอนอันหลีกเลี่ยงไม่ได้เกี่ยวกับเหตุการณ์และสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ความสามารถในการเก็บหนี้ การประมาณอายุการให้ประโยชน์ของโรงงานและอุปกรณ์ และจำนวนการเรียกร้องค่าเสียหายที่อาจเกิดขึ้นตามสัญญารับประกัน กิจการต้องแสดงความไม่แน่นอนดังกล่าว โดยการเปิดเผยถึงลักษณะและผลกระทบโดยการใช้หลักความระมัดระวังในการจัดทำงบการเงิน หลักความระมัดระวังนี้คือการใช้ดุลยพินิจที่จำเป็นในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอนเพื่อมิให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงจำนวนสูงเกินไป และหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายแสดงจำนวนต่ำเกินไป อย่างไรก็ตาม การใช้หลักความระมัดระวังมิได้อนุญาตให้กิจการตั้งสำรองลับหรือตั้งค่าเผื่อไว้สูงเกินไปโดยเจตนาแสดงสินทรัพย์หรือรายได้ให้ต่ำเกินไปหรือแสดงหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายให้สูงเกินไปเนื่องจากจะทำให้งบการเงินขาดความเป็นกลางซึ่งมีผลต่อการความน่าเชื่อถือ

ความครบถ้วน

38. ข้อมูลในงบการเงินที่เชื่อถือได้ต้องครบถ้วน โดยคำนึงถึงความมีสาระสำคัญของข้อมูลและต้นทุนในการจัดทำรายการ การละเว้นไม่แสดงบางรายการในงบการเงินจะทำให้ข้อมูลผิดพลาดหรือทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด ข้อมูลดังกล่าวจะขาดความน่าเชื่อถือและมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจน้อยลง

การเปรียบเทียบกันได้

39. ผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อคาดคะเนถึงแนวโน้มของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการนั้น นอกจากนี้ ผู้ใช้งบการเงินยังต้องสามารถเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการเพื่อประเมินฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ดังนั้น การวัดมูลค่าและการแสดงผลกระทบทางการเงินของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันจึงจำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติภายในกิจการเดียวกันแต่ต่างรอบระยะเวลา หรือเป็นการปฏิบัติของกิจการแต่ละกิจการก็ตาม

40. การเปรียบเทียบกันได้เป็นลักษณะเชิงคุณภาพที่สำคัญ กล่าวคือ ผู้ใช้งบการเงินจำเป็นต้องได้รับข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ผู้ใช้งบการเงินต้องสามารถระบุความแตกต่างระหว่างนโยบายการบัญชีที่กิจการใช้สำหรับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่คล้ายคลึงกันในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต่างกันของกิจการเดียวกัน และความแตกต่างระหว่างนโยบายการบัญชีที่ใช้ของกิจการแต่ละ

กิจการได้ การปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีซึ่งรวมถึงการเปิดเผยนโยบายการบัญชีจะช่วยให้งบการเงินมีคุณสมบัติในการเปรียบเทียบกันได้

41. การที่ข้อมูลจำเป็นต้องเปรียบเทียบกันได้มิได้หมายความว่าข้อมูลต้องอยู่ในรูปแบบเดียวกันตลอดไป และไม่ใช่ข้ออ้างอันสมควรที่จะไม่นำมาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมกว่ามาถือปฏิบัติ กิจการต้องไม่ใช้นโยบายการบัญชีต่อไปสำหรับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชี หากนโยบายการบัญชีนั้นไม่สามารถทำให้ข้อมูลมีลักษณะเชิงคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ นอกจากนี้กิจการต้องเลือกใช้นโยบายบัญชีอื่นหากทำให้ข้อมูลเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเชื่อถือได้มากขึ้น

42. เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินต้องการเปรียบเทียบฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาที่ต่างกัน ดังนั้น งบการเงินต้องแสดงข้อมูลของรอบระยะเวลาที่ผ่านมาด้วย

ข้อจำกัดของข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้

ความทันต่อเวลา

43. การรายงานข้อมูลล่าช้าอาจทำให้ข้อมูลสูญเสียความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ อย่างไรก็ตาม ฝ่ายบริหารต้องพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างประโยชน์ที่จะได้รับจากการรายงานที่ความทันต่อเวลากับความเชื่อถือได้ของรายงานนั้น กิจการอาจจำเป็นต้องเสนอรายงานให้ความทันต่อเวลาก่อนที่จะทราบข้อมูลเกี่ยวกับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในทุกลักษณะซึ่งมีผลให้ความเชื่อถือได้ของข้อมูลลดลง ในทางกลับกัน หากกิจการจะรอจนกระทั่งทราบข้อมูลในทุกลักษณะจึงจะเสนอรายงาน รายงานนั้นอาจมีความเชื่อถือได้สูงแต่ไม่มีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจในช่วงเวลานั้น ในการหาความสมดุลระหว่างความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ของข้อมูล กิจการจึงต้องพิจารณาถึงความต้องการของผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเป็นหลัก

ความสมดุลระหว่างประโยชน์กับต้นทุน

44. ความสมดุลระหว่างประโยชน์กับต้นทุนถือเป็นข้อจำกัดที่ครอบคลุมทั่วไปในงบการเงินมากกว่าจะถือเป็นลักษณะเชิงคุณภาพ โดยทั่วไป ประโยชน์ที่ได้รับจากข้อมูลต้องมากกว่าต้นทุนในการจัดหาข้อมูลนั้น การประเมินประโยชน์และต้นทุนจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเป็นหลัก โดยเฉพาะเมื่อผู้ที่ได้รับประโยชน์จากข้อมูลไม่ต้องรับผิดชอบต่อต้นทุนในการจัดหาข้อมูลนั้น ข้อมูลอาจให้ประโยชน์แก่บุคคลอื่นนอกเหนือจากผู้ที่กิจการนำเสนอข้อมูลให้ ตัวอย่างเช่น การให้ข้อมูลเพิ่มเติมแก่ผู้ให้กู้อาจทำให้ต้นทุนการกู้ยืมของกิจการลดลง ดังนั้น จึงเป็นการยากที่จะกำหนดสูตรสำเร็จในการหาความสมดุลระหว่างประโยชน์กับต้นทุนเพื่อให้นำมาปฏิบัติในแต่ละกรณี อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีตระหนักถึงข้อจำกัดนี้ รวมทั้งผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินต้องตระหนักถึงข้อจำกัดนี้ด้วยเช่นกัน

ความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพ

45. ในทางปฏิบัติ การสร้างความสมดุลระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพต่าง ๆ ถือเป็นสิ่งจำเป็น วัตถุประสงค์หลักคือการหาความสมดุลของลักษณะเชิงคุณภาพต่าง ๆ เพื่อให้งบการเงินบรรลุวัตถุประสงค์ แต่ความสำคัญของลักษณะเชิงคุณภาพจะแตกต่างกันไปในแต่ละกรณี จึงจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการตัดสินใจเลือกความสมดุลดังกล่าว

การแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามควร

46. งบการเงินต้องแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามควรเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ แม้ว่าแม่บทการบัญชีนี้ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับแนวคิดในการแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามควร แต่การนำหลักการของลักษณะเชิงคุณภาพและมาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมมาปฏิบัติก็สามารถส่งผลให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ถูกต้องและยุติธรรมได้ หรืออีกนัยหนึ่งงบการเงินนั้นให้ข้อมูลที่ถูกต้องตามควรนั่นเอง

องค์ประกอบของงบการเงิน

47. งบการเงินแสดงถึงผลกระทบทางการเงินโดยการจัดประเภทของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีตามลักษณะเชิงเศรษฐกิจ ประเภทของรายการดังกล่าวเรียกว่าองค์ประกอบของงบการเงิน องค์ประกอบซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินในงบดุล ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ องค์ประกอบซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ได้แก่ รายได้และค่าใช้จ่าย โดยทั่วไปงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสะท้อนถึงองค์ประกอบในงบกำไรขาดทุนและการเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบในงบดุล ดังนั้น แม่บทการบัญชีจึงมิได้ระบุองค์ประกอบของงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินไว้เป็นการเฉพาะ

48. องค์ประกอบต่าง ๆ ที่แสดงอยู่ในงบดุลและงบกำไรขาดทุนต้องจัดประเภทย่อย ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์และหนี้สินต้องจัดประเภทย่อยตามลักษณะหรือหน้าที่ทางธุรกิจของกิจการเพื่อแสดงข้อมูลในลักษณะที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ฐานะการเงิน

49. องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินคือ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ คำนิยามขององค์ประกอบต่าง ๆ กำหนดไว้ดังนี้

    49.1 สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

    49.2 หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต โดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

49.3 ส่วนของเจ้าของ หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว

50. คำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินข้างต้นกำหนดลักษณะที่สำคัญแต่มิได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายการในงบดุล ดังนั้น คำนิยามดังกล่าวจึงรวมรายการสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ไม่ได้รับรู้ในงบดุล เนื่องจากไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการดังที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 82 ถึง 98 โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การคาดคะเนการได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่ต้องมีความแน่นอนเพียงพอที่จะผ่านเกณฑ์ความน่าจะเป็นตามย่อหน้าที่ 83 ก่อนที่จะรับรู้รายการนั้นเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินในงบดุลได้

51. ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของเจ้าของตามคำนิยามหรือไม่ กิจการต้องให้ความสนใจกับเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจ มิใช่รูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว ตัวอย่างเช่น ในกรณีสัญญาเช่าการเงิน เนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจคือผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ที่เช่า โดยที่อายุการเช่าครอบคลุมอายุการใช้งานส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้น ในขณะเดียวกันผู้เช่ามีภาระผูกพันที่ต้องชำระเงินเป็นจำนวนใกล้เคียงกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์บวกค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น การทำสัญญาเช่าการเงินก่อให้เกิดรายการสินทรัพย์และหนี้สินตามคำนิยาม ผู้เช่าจึงต้องรับรู้รายการดังกล่าวในงบดุล

52. งบดุลที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบันอาจรวมรายการที่ไม่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน และไม่ควรถูกแสดงเป็นส่วนของเจ้าของ อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจะปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบัน และพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่จะใช้ในอนาคตให้สอดคล้องกับคำนิยามตามย่อหน้าที่ 49

สินทรัพย์

53. ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์ หมายถึง ศักยภาพของสินทรัพย์ในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม ศักยภาพดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของการเพิ่มประโยชน์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกิจกรรมดำเนินงาน หรืออาจอยู่ในรูปของความสามารถในการเปลี่ยนเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด หรือความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย เช่น กระบวนการผลิตใหม่ที่ช่วยลดต้นทุนการผลิต

54. โดยทั่วไป กิจการใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือบริการที่สามารถตอบสนองความต้องการหรือความจำเป็นของลูกค้า เมื่อสินค้าหรือบริการนั้นตอบสนองความต้องการหรือความจำเป็นของลูกค้าได้ ลูกค้าจึงพร้อมที่จะจ่ายเงินให้กิจการเพื่อซื้อสินค้าหรือบริการซึ่งทำให้กิจการได้รับกระแสเงินสดที่จะเป็นประโยชน์ในการจัดหาทรัพยากรอื่น

55. กิจการอาจได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ในหลายลักษณะ ตัวอย่างเช่น

55.1 กิจการอาจใช้สินทรัพย์หรือนำสินทรัพย์มาใช้ร่วมกับสินทรัพย์อื่นเพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ

55.2 กิจการอาจนำสินทรัพย์ที่มีอยู่ไปแลกกับสินทรัพย์อื่น

55.3 กิจการอาจนำสินทรัพย์ไปชำระหนี้สิน

55.4 กิจการอาจนำสินทรัพย์มาจ่ายให้กับเจ้าของ

56. สินทรัพย์หลายประเภทเป็นสินทรัพย์ที่มีรูปแบบทางกายภาพ เช่น ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ อย่างไรก็ตาม รูปแบบทางกายภาพมิใช่เรื่องสำคัญที่กำหนดว่าสินทรัพย์มีอยู่จริง ดังนั้น ลิขสิทธิ์และสิทธิบัตรถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการได้หากคาดคะเนได้ว่ากิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากลิขสิทธิ์และสิทธิบัตร และลิขสิทธิ์และสิทธิบัตรนั้นอยู่ในความควบคุมของกิจการ

57. สินทรัพย์หลายประเภทเกี่ยวข้องกับสิทธิทางกฎหมาย ซึ่งรวมถึงกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้น เช่น ลูกหนี้และที่ดิน อย่างไรก็ตาม กรรมสิทธิ์มิใช่เรื่องสำคัญในการพิจารณาความมีตัวตนของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ที่ดินตามสัญญาเช่าถือเป็นสินทรัพย์หากกิจการสามารถควบคุมประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดจากที่ดินนั้น โดยทั่วไป ความสามารถของกิจการในการควบคุมประโยชน์ของสินทรัพย์เป็นผลจากสิทธิตามกฎหมาย แต่รายการบางรายการอาจถือเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามแม้ว่ากิจการจะไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะควบคุมสินทรัพย์นั้น เช่น ความรู้ความชำนาญที่กิจการได้จากการวิจัยพัฒนาอาจเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามหากกิจการสามารถรักษาความรู้ความชำนาญดังกล่าวเป็นความลับ ซึ่งทำให้กิจการสามารถควบคุมประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากความรู้ความชำนาญนั้น

58. สินทรัพย์ของกิจการเป็นผลของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีต โดยทั่วไปกิจการได้สินทรัพย์มาโดยการซื้อหรือผลิตสินทรัพย์ขึ้นเอง แต่กิจการอาจได้สินทรัพย์มาจากรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในลักษณะอื่น เช่น ที่ดินที่ได้รับจากรัฐบาลตามโครงการส่งเสริมการเติบโตทางเศรษฐกิจและการค้นพบแหล่งแร่ อย่างไรก็ตาม รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตยังไม่ถือเป็นสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น ความตั้งใจที่กิจการจะซื้อสินค้าจึงไม่ใช่สินทรัพย์เพราะไม่เป็นไปตามคำนิยาม

59. การเกิดรายจ่ายอาจเกี่ยวพันอย่างใกล้ชิดกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์แต่ไม่จำเป็นต้องเกิดพร้อมกันเสมอไป ดังนั้น รายจ่ายที่เกิดขึ้นอาจเป็นหลักฐานว่ากิจการกำลังแสวงหาประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่มิได้เป็นหลักฐานที่ทำให้สามารถสรุปได้ว่ารายจ่ายนั้นเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยาม ในทำนองเดียวกัน สินทรัพย์อาจเป็นไปตามคำนิยามแม้จะไม่มีรายจ่ายเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น ที่ดินที่ได้รับจากการบริจาคอาจเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามซึ่งกิจการสามารถรับรู้ในงบดุลได้

หนี้สิน

60. ลักษณะสำคัญของหนี้สินคือ ต้องเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ภาระผูกพันหมายถึง หน้าที่หรือความรับผิดชอบที่ต้องปฏิบัติด้วยวิธีใดวิธีหนึ่ง ภาระผูกพันอาจมีผลบังคับตามกฎหมายเนื่องจากเป็นสัญญาผูกมัดหรือเป็นข้อบังคับตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น จำนวนเงินคงค้างจ่ายค่าสินค้าหรือบริการที่กิจการได้รับ อย่างไรก็ตาม ภาระผูกพันอาจเกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการจากประเพณีการค้า หรือจากความต้องการที่จะรักษาความสัมพันธ์เชิงธุรกิจหรือต้องการปฏิบัติในลักษณะที่เป็นธรรม ตัวอย่างเช่น หากกิจการมีนโยบายที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของสินค้าแม้ไม่อยู่ในระยะเวลารับประกัน กิจการต้องบันทึกจำนวนเงินที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อการแก้ไขข้อบกพร่องของสินค้าที่ขายไปเป็นหนี้สิน

61. กิจการต้องแยกภาระผูกพันในปัจจุบันออกจากภาระผูกพันในอนาคตอย่างชัดเจน การที่ฝ่ายบริหารของกิจการเพียงแต่ตัดสินใจที่จะจัดหาสินทรัพย์ไม่ถือว่าภาระผูกพันในปัจจุบันเกิดขึ้นแล้ว ภาระผูกพันจะเกิดขึ้นเมื่อกิจการได้รับมอบสินทรัพย์หรือเมื่อได้ทำสัญญาจัดหาสินทรัพย์ที่มิอาจยกเลิกได้ในกรณีหลัง ลักษณะของสัญญาที่ไม่สามารถยกเลิกได้ก่อให้เกิดผลเสียหายทางเศรษฐกิจต่อกิจการหากกิจการไม่ปฏิบัติตามสัญญา (ตัวอย่างเช่น กิจการต้องจ่ายค่าปรับเป็นจำนวนมาก) ซึ่งเป็นผลทำให้กิจการไม่อาจหลีกเลี่ยงการสูญเสียทรัพยากรไปให้คู่สัญญาได้

62. ตามปกติ กิจการต้องสละทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันให้กับผู้อื่น การชำระภาระผูกพันในปัจจุบันอาจเกิดได้หลายลักษณะ เช่น
    62.1 การจ่ายเงินสด
    62.2 การโอนสินทรัพย์อื่น ๆ
    62.3 การให้บริการ
    62.4 การเปลี่ยนภาระผูกพันเดิมเป็นภาระผูกพันใหม่
    62.5 การแปลงหนี้ให้เป็นทุน
    นอกจากนี้ภาระผูกพันอาจสิ้นสุดลงด้วยวิธีอื่น เช่น การที่เจ้าหนี้ยกหนี้ให้ เป็นต้น

63. หนี้สินเป็นผลของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีในอดีต ตัวอย่างเช่น การได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการจึงก่อให้เกิดเจ้าหนี้การค้า (หากกิจการไม่ได้จ่ายล่วงหน้าหรือชำระทันทีเมื่อส่งมอบ) การรับเงินกู้จากธนาคารก่อให้เกิดภาระผูกพันในการจ่ายคืนเงินกู้ ในกรณีที่กิจการมีการให้ส่วนลดภายหลังจากการขาย โดยพิจารณาจากยอดขายรวมของปี กิจการต้องรับรู้จำนวนเงินที่ต้องจ่ายค่าส่วนลดดังกล่าวเป็นหนี้สิน ซึ่งในกรณีนี้การขายสินค้าในอดีตถือเป็นรายการที่ก่อให้เกิดหนี้สิน

64. หนี้สินบางประเภทจะวัดค่าได้จากการประมาณเท่านั้น กิจการเรียกหนี้สินประเภทนี้ว่าประมาณการหนี้สิน ในบางประเทศ ประมาณการหนี้สินจะไม่ถือเป็นหนี้สิน เนื่องจากคำนิยามของหนี้สินค่อนข้างจำกัด ดังนั้น จึงถือเอาเฉพาะส่วนที่ไม่ได้เกิดจากการประมาณการ แต่คำนิยามในย่อหน้าที่ 49 จะมี

ความหมายกว้างกว่า ประมาณการหนี้สินจะถือเป็นหนี้สินหากเกี่ยวข้องกับภาระผูกพันในปัจจุบันและเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้แม้ว่าจะได้จากการประมาณก็ตาม ตัวอย่างของประมาณการหนี้สินได้แก่ ประมาณการหนี้สินภายใต้สัญญารับประกัน และประมาณการหนี้สินภายใต้โครงการเงินบำนาญ

ส่วนของเจ้าของ

65. แม้ว่าย่อหน้าที่ 49 ได้ให้คำนิยามส่วนของเจ้าของว่าเป็นส่วนได้เสียคงเหลือ ส่วนของเจ้าของยังคงต้องจำแนกเป็นประเภทย่อยในงบดุล เช่น กิจการที่เป็นบริษัทจะจำแนกส่วนของเจ้าของเป็นเงินทุนที่ได้จากผู้ถือหุ้น กำไรสะสม สำรองที่จัดสรรจากกำไรสะสม และสำรองการปรับปรุงเพื่อการรักษาระดับทุน การจำแนกประเภทดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากชี้ให้เห็นถึงข้อจำกัดทางกฎหมายหรือข้อจำกัดอื่นที่มีต่อความสามารถของกิจการในจ่ายเงินให้กับเจ้าของหรือการนำส่วนทุนไปใช้ การจำแนกประเภทยังสะท้อนให้เห็นถึงข้อเท็จจริงที่ว่าผู้มีส่วนได้เสียที่เป็นเจ้าของอาจมีสิทธิที่แตกต่างกันในการได้รับเงินปันผลและการจ่ายคืนส่วนของเจ้าของ

66. บางครั้งกิจการต้องกันเงินสำรองตามข้อบังคับหรือตามกฎหมายซึ่งเป็นมาตรการเพิ่มเติมเพื่อป้องกันผลกระทบจากการขาดทุนที่มีต่อกิจการและเจ้าหนี้ การตั้งสำรองอื่น ๆ อาจเกิดขึ้นจากการได้รับยกเว้นภาษีหรือการลดภาระหนี้สินทางภาษีหากมีการโอนกำไรสะสมไปเป็นสำรอง การกันสำรองทั้งที่เป็นไปตามข้อบังคับหรือตามกฎหมายและจำนวนที่กันไว้ล้วนเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน การกันสำรองดังกล่าวถือเป็นการจัดสรรกำไรสะสมและไม่ถือเป็นค่าใช้จ่าย

67. เนื่องจากส่วนของเจ้าของถือเป็นส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์หลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว มูลค่าของส่วนของเจ้าของทั้งหมดที่แสดงในงบดุลจึงขึ้นอยู่กับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินโดยทั่วไป เป็นการยากที่ส่วนของเจ้าของทั้งหมดของกิจการจะเท่ากับราคาตลาดรวมของหุ้นที่ออกหรือเท่ากับจำนวนเงินรวมที่จะได้จากการขายสินทรัพย์สุทธิเป็นส่วน ๆ หรือขายกิจการทั้งหมดขณะที่กิจการยังมีการดำเนินงานต่อเนื่อง

68. การประกอบพาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรมมักอยู่ในรูปของกิจการเช่น เจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วน ทรัสต์ หรือรัฐวิสาหกิจ กิจการดังกล่าวมักมีโครงสร้างทางกฎหมายและข้อบังคับที่แตกต่างจากบริษัท เช่น อาจไม่มีข้อจำกัดมากนักในการแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของ หรือผู้มีสิทธิได้รับผลประโยชน์อื่น อย่างไรก็ตาม คำนิยามของส่วนของเจ้าของและเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งกำหนดอยู่ในแม่บทการบัญชีนี้ถือว่าเหมาะสมที่จะนำมาใช้กับกิจการอื่นดังกล่าวได้เช่นกัน

ผลการดำเนินงาน

69. กำไรเป็นเกณฑ์ทั่วไปที่ใช้วัดผลการดำเนินงานหรือมักใช้เป็นฐานสำหรับการวัดผลอื่น เช่น ผลตอบแทนจากการลงทุน หรือกำไรต่อหุ้น องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดกำไรคือ รายได้

และค่าใช้จ่าย การรับรู้และการวัดมูลค่าของรายได้และค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งขึ้นอยู่กับแนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุนที่กิจการใช้ในการจัดทำงบการเงิน แนวคิดนี้ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 102 ถึง 110

70. องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงาน ได้แก่ รายได้และค่าใช้จ่าย คำนิยามขององค์ประกอบดังกล่าวกำหนดไว้ดังนี้
    70.1 รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ
    70.2 ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

71. คำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายกำหนดลักษณะที่สำคัญ แต่มิได้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายการในงบกำไรขาดทุน เกณฑ์การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 82 ถึง 98

72. กิจการอาจแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนได้ในหลายลักษณะเพื่อเป็นการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่น การแยกรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติกับที่มิได้เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติออกจากกันเป็นวิธีปฏิบัติโดยทั่วไปด้วยเหตุผลว่า แหล่งที่มาของรายการเกี่ยวข้องกับการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในอนาคต ตัวอย่างของกิจกรรมที่ไม่ใช่กิจกรรมหลัก เช่น การจำหน่ายเงินลงทุนระยะยาวมักไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ การแยกรายได้หรือค่าใช้จ่ายออกจากกันตามเกณฑ์นี้ให้พิจารณาถึงลักษณะและการดำเนินงานของกิจการเป็นหลัก รายการที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหนึ่งอาจเป็นรายการที่ไม่ปกติของอีกกิจการหนึ่ง

73. การแยกรายการที่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายออกจากกันและการรวมรายการเหล่านั้นเข้าด้วยกันในหลายลักษณะทำให้เห็นภาพของผลการดำเนินงานในหลายแง่มุมและทำให้เห็นผลรวมในแต่ละระดับ ตัวอย่างเช่น งบกำไรขาดทุนสามารถแสดงกำไรขั้นต้น กำไรหรือขาดทุนจากการดำเนินงานก่อนภาษี กำไรจากการดำเนินงานหลังภาษี และกำไรหรือขาดทุน

รายได้

74. รายได้ ตามคำนิยามรวมถึง ผลกำไร และรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายได้ดังกล่าว รวมถึงรายได้จากการขาย รายได้ค่าธรรมเนียม ดอกเบี้ยรับ รายได้เงินปันผล รายได้ค่าสิทธิ และรายได้ค่าเช่า เป็นต้น

75. ผลกำไร หมายถึง รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของรายได้และอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ ผลกำไรแสดงถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ จึงมีลักษณะไม่แตกต่างไปจากรายได้ ดังนั้น แม่บทการบัญชีนี้ไม่ถือว่าผลกำไรเป็นองค์ประกอบแยกต่างหาก

76. ผลกำไรอาจเกิดจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน คำนิยามของรายได้รวมถึงผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น ผลกำไรจากการตีราคาหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดและผลกำไรจากการตีราคาของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเพิ่ม ตามปกติ ผลกำไรเมื่อมีการรับรู้ในงบกำไรขาดทุนจะแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผลกำไรมักแสดงสุทธิจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

77. รายได้อาจก่อให้เกิดการได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ประเภทต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น เงินสด ลูกหนี้ สินค้าหรือบริการที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนกับสินค้าหรือบริการอื่น การชำระหนี้สินอาจก่อให้เกิดรายได้ เช่น กิจการอาจส่งมอบสินค้าหรือบริการแก่ผู้ให้กู้เพื่อชำระหนี้สิน

ค่าใช้จ่าย

78. ค่าใช้จ่าย ตามคำนิยามรวมถึง ผลขาดทุน และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ ตัวอย่างของ ค่าใช้จ่ายดังกล่าว รวมถึง ต้นทุนขาย ค่าจ้าง และค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายมักอยู่ในรูปกระแสออกหรือการเสื่อมค่าของสินทรัพย์ เช่น เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

79. ผลขาดทุน หมายถึง รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของค่าใช้จ่ายและอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ ผลขาดทุนแสดงถึงการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ จึงมีลักษณะไม่แตกต่างไปจากค่าใช้จ่าย ดังนั้น แม่บทการบัญชีนี้ไม่ถือว่าผลขาดทุนเป็นองค์ประกอบแยกต่างหาก

80. ตัวอย่างของผลขาดทุน รวมถึง ผลขาดทุนที่เกิดจากภัยพิบัติ เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม และผลขาดทุนที่เกิดจากการขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน คำนิยามของค่าใช้จ่ายรวมถึง ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น ผลขาดทุนที่เป็นผลกระทบจากการเพิ่มขึ้นของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเกิดจากการกู้ยืมเงินตราต่างประเทศของกิจการ ตามปกติ ผลขาดทุนที่มีการรับรู้ในงบกำไรขาดทุนจะแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ผลขาดทุนมักแสดงสุทธิจากรายได้ที่เกี่ยวข้อง

การปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุน

81. การตีราคาใหม่หรือการปรับมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สินก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของส่วนของเจ้าของ การเพิ่มขึ้นหรือลดลงนี้แม้ว่าจะเป็นไปตามคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายแต่ไม่รวมอยู่ในงบกำไรขาดทุนภายใต้แนวคิดของการรักษาระดับทุน รายการดังกล่าวจะรวมอยู่ในส่วนของเจ้าของ

เป็นรายการปรับปรุงเพื่อการรักษาระดับทุน หรือเป็นส่วนเกินจากการตีราคา แนวคิดการรักษาระดับทุนได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 102 ถึง 110 ของแม่บทการบัญชีนี้

การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน

82. การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน หากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการซึ่งระบุในย่อหน้าที่ 83 การรับรู้ คือ การแสดงรายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนด้วยข้อความและจำนวนเงินพร้อมกับรวมจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนดังกล่าว กิจการต้องรับรู้รายการที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการไว้ในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การที่กิจการมิได้รับรู้รายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนทั้งที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการถือเป็นข้อผิดพลาดที่ไม่อาจแก้ไขได้ด้วยการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ หรือการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม

83. รายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบให้รับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อ ดังต่อไปนี้
    83.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว
    83.2 รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

84. ในการประเมินว่ารายการใดเข้าเกณฑ์การรับรู้ในงบการเงิน ให้พิจารณาถึงความมีสาระสำคัญตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 29 และ 30 ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบต่าง ๆ แสดงให้เห็นว่ารายการที่เป็นไปตามคำนิยามและเข้าเกณฑ์การรับรู้ขององค์ประกอบหนึ่งจะทำให้เกิดการรับรู้ขององค์ประกอบหนึ่งโดยปริยาย เช่น การรับรู้สินทรัพย์จะทำให้เกิดการรับรู้รายได้หรือหนี้สินโดยปริยาย

ความน่าจะเป็นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

85. เงื่อนไขข้อแรกของเกณฑ์การรับรู้รายการใช้แนวคิดของความน่าจะเป็นเพื่ออ้างอิงถึงระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการ แนวคิดนี้เหมาะที่จะใช้ประเมินความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ การประเมินระดับความไม่แน่นอนของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตทำได้โดยอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ในขณะจัดทำงบการเงิน เช่น หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ลูกหนี้จะชำระหนี้ก็ถือเป็นการสมเหตุสมผลที่กิจการจะรับรู้ลูกหนี้เป็นสินทรัพย์หากไม่มีหลักฐานเป็นอย่างอื่น ในกรณีที่ลูกหนี้มีจำนวนมากรายโอกาสที่ลูกหนี้บางรายจะผิดนัดชำระหนี้จึงมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ดังนั้น กิจการต้องรับรู้ลูกหนี้ที่คาดว่าจะผิดนัดเป็นค่าใช้จ่ายเนื่องจากกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากลูกหนี้นั้นจะลดลง

ความเชื่อถือได้ของการวัดมูลค่า

86. เงื่อนไขข้อที่สองของเกณฑ์การรับรู้รายการคือ รายการนั้นต้องมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 31 ถึง 38 ในบางกรณี ราคาทุนหรือมูลค่านั้นได้มาจากการ

ประมาณ การประมาณที่สมเหตุสมผลเป็นส่วนสำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ทำให้งบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนหากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล ตัวอย่างเช่น ค่าเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากการฟ้องร้องอาจเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และรายได้ พร้อมทั้งเข้าเงื่อนไขของเกณฑ์การรับรู้รายการในเรื่องความน่าจะเป็น แต่ถ้าหากเป็นไปไม่ได้ที่กิจการจะประมาณค่าเสียหายจากการฟ้องร้องได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องไม่รับรู้รายการนั้นเป็นสินทรัพย์หรือรายได้ แต่ต้องเปิดเผยกรณีฟ้องร้องที่เกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม

87. รายการที่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้ตามย่อหน้าที่ 83 ณ เวลาหนึ่งอาจเปลี่ยนมาเข้าเกณฑ์การรับรู้ในเวลาต่อมาเนื่องจากผลของสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในภายหลัง

88. รายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบแต่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้ ต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม หากรายการนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินในการพิจารณาฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ

การรับรู้สินทรัพย์

89. กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

90. กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ในงบดุลจากรายจ่ายที่เกิดขึ้น หากไม่น่าเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้น แต่กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนแทน รายจ่ายที่เกิดขึ้นมิได้แสดงว่าฝ่ายบริหารมิได้มุ่งหวังประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือแสดงว่าฝ่ายบริหารผิดพลาดในการจ่ายรายจ่ายนั้น เพียงแต่แสดงว่าระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันนั้นไม่เพียงพอที่กิจการจะรับรู้รายจ่ายเป็นสินทรัพย์ในงบดุล

การรับรู้หนี้สิน

91. กิจการต้องรับรู้หนี้สินในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการต้องสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการไม่ต้องรับรู้ภาระผูกพันภายใต้สัญญาเป็นหนี้สินในงบดุลหากคู่สัญญายังมิได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา เช่น กิจการไม่ต้องรับรู้รายการที่เกี่ยวกับการสั่งซื้อสินค้าที่ยังมิได้รับเป็นหนี้สินในงบดุล แต่ในบางกรณี ภาระผูกพันดังกล่าวอาจเป็นหนี้สินตามคำนิยามและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการซึ่งกิจการต้องรับรู้ในงบดุล โดยการรับรู้หนี้สินนั้นทำให้เกิดการรับรู้สินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายในเวลาเดียวกัน

การรับรู้รายได้

92. กิจการต้องรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน (ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์สุทธิจะเพิ่มขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือหนี้สินจะลดลงเมื่อเจ้าหนี้ยกหนี้ให้)

93. แม่บทการบัญชีนี้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้เป็นขั้นตอนเพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น รายได้จะรับรู้ต่อเมื่อเกิดขึ้นแล้ว ขั้นตอนดังกล่าวกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้เฉพาะรายการที่มีระดับความแน่นอนเพียงพอที่จะเกิดขึ้นและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

การรับรู้ค่าใช้จ่าย

94. กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือการลดลงของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น การตั้งค่าแรงค้างจ่ายหรือการตัดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์

95. ค่าใช้จ่ายให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่า การจับคู่ต้นทุนกับรายได้ ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกัน ตัวอย่างเช่น กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายหลาย ๆ รายการเป็นต้นทุนขายพร้อมกับรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า อย่างไรก็ตาม แม่บทการบัญชีนี้ไม่อนุญาตให้นำแนวคิดของการจับคู่ดังกล่าวเพื่อบันทึกรายการในงบดุลหากรายการนั้นไม่เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินตามคำนิยาม

96. เมื่อกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการจะเกิดในหลายรอบระยะเวลาบัญชีและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสัมพันธ์โดยทางอ้อมหรืออย่างกว้าง ๆ กับรายได้ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบและอย่างมีเหตุผล การปันส่วนเป็นสิ่งจำเป็นในการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ เช่น อสังหาริมทรัพย์ โรงงาน อุปกรณ์ ค่าความนิยม สิทธิบัตร และเครื่องหมายการค้า ค่าใช้จ่ายนี้เรียกว่า ค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่าย ขั้นตอนในการปันส่วนมุ่งที่จะรับรู้ค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์หมดไป

97. กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์นั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้หรือสิ้นสุดเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุล

98. กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อกิจการต้องรับรู้หนี้สินโดยไม่มีการรับรู้สินทรัพย์ เช่น การรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับประกันสินค้า

การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

99. การวัดมูลค่าคือ กระบวนการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่า

100. งบการเงินใช้เกณฑ์ในการวัดมูลค่าต่าง ๆ โดยใช้ประกอบกันในสัดส่วนที่แตกต่างกัน ได้แก่

100.1 ราคาทุนเดิม หมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายหรือด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ภาษีเงินได้

100.2 ราคาทุนปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้นโดยไม่ต้องคิดลด

100.3 มูลค่าที่จะได้รับ(จ่าย) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยเป็นไปตามขั้นตอนปกติในการจำหน่ายสินทรัพย์ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่จะต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติโดยไม่ต้องคิดลด

100.4 มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

101. เกณฑ์การวัดมูลค่าที่กิจการส่วนใหญ่ใช้ในการจัดทำงบการเงินคือ ราคาทุนเดิมโดยใช้ร่วมกับเกณฑ์อื่น ๆ เช่น สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดแสดงด้วยราคาตลาด และหนี้สินเงินบำนาญแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบัน นอกจากนั้น กิจการบางแห่งใช้เกณฑ์ราคาทุนปัจจุบันแทนเกณฑ์ราคาทุนเดิมเนื่องจากราคาทุนเดิมไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคาของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน

แนวคิดเรื่องทุน

102. กิจการส่วนใหญ่นำแนวคิดเรื่องทุนทางการเงินมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งตามแนวคิดเรื่องทุนทางการเงิน (เช่น เงินที่ลงทุน หรืออำนาจซื้อที่ลงทุน) ทุนมีความหมายเดียวกับสินทรัพย์สุทธิหรือส่วนของเจ้าของ อีกแนวคิดหนึ่งซึ่งใช้ในการจัดทำงบการเงินคือทุนทางกายภาพ เช่น ระดับความสามารถในการดำเนินงาน ตามแนวคิดเรื่องทุนทางกายภาพ ทุนหมายถึงกำลังการผลิตที่กิจการมี และสามารถผลิตได้จริง เช่น ผลผลิตต่อวัน

103. กิจการต้องนำแนวคิดเรื่องทุนที่เหมาะสมมาใช้ในการจัดทำงบการเงิน โดยคำนึงถึงความต้องการของผู้ใช้งบการเงินเป็นหลัก ดังนั้น หากผู้ใช้งบการเงินให้ความสนใจในการรักษาระดับของทุนที่ลงไปในรูปของตัวเงินหรือในรูปของอำนาจซื้อ กิจการต้องนำแนวคิดเรื่องทุนทางการเงินมาใช้ แต่ถ้าผู้ใช้งบการเงินให้ความสนใจกับระดับความสามารถในการดำเนินงาน กิจการต้องนำแนวคิดเรื่องทุนทางกายภาพมาใช้ การเลือกใช้แนวคิดใดในการจัดทำงบการเงินชี้ให้เห็นความต้องการที่จะบรรลุเป้าหมายที่ใช้ในการวัดกำไรของกิจการ แม้ว่าในทางปฏิบัติการนำแนวคิดนั้นมาใช้อาจมีความยากในการวัดมูลค่าก็ตาม

แนวคิดการรักษาระดับทุนและการวัดกำไร

104. แนวคิดเรื่องทุนในย่อหน้าที่ 102 ทำให้เกิดแนวคิดการรักษาระดับทุน ดังต่อไปนี้

104.1 การรักษาระดับทุนทางการเงิน ตามแนวคิดนี้ กำไรเกิดขึ้นเมื่อจำนวนที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์สุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีสูงกว่าจำนวนที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์สุทธิเมื่อเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ ไม่รวมการแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของหรือเงินทุนที่รับจากเจ้าของในรอบระยะเวลาเดียวกัน การรักษาระดับทุนทางการเงินสามารถวัดค่าได้ในลักษณะของหน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิมหรือหน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่

104.2 การรักษาระดับทุนทางกายภาพ ตามแนวคิดนี้ กำไรเกิดขึ้นเมื่อกำลังการผลิต หรือความสามารถในการดำเนินงานของกิจการ หรือทรัพยากรหรือเงินทุนที่จำเป็นในการบรรลุกำลังการผลิต เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีสูงกว่าเมื่อเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ ไม่รวมการแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของหรือเงินทุนที่รับจากเจ้าของในรอบระยะเวลาเดียวกัน

105. แนวคิดการรักษาระดับทุนเกี่ยวกับระดับทุนที่กิจการต้องการรักษาไว้ แนวคิดดังกล่าวทำให้เกิดการเชื่อมโยงระหว่างแนวคิดเรื่องทุนและแนวคิดเรื่องกำไร เนื่องจาก ทุนที่ต้องการรักษาเป็นตัวกำหนดจุดในการอ้างอิงเพื่อวัดผลกำไรของกิจการ ดังนั้น สิ่งจำเป็นอย่างแรกคือ การจำแนกความแตกต่างให้ชัดเจนระหว่างผลตอบแทนจากการลงทุน (ซึ่งเป็นผลตอบแทนเกินทุนที่ลงไป) กับผลที่ได้รับจากเงินลงทุน (ซึ่งเป็นผลที่ได้รับไม่ว่าจะเกินทุนหรือไม่) การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์ส่วนที่เกินกว่าจำนวนเงินที่จำเป็นต้องใช้ในการรักษาระดับทุนถือได้ว่าเป็นกำไร ซึ่งคือผลตอบแทนจากการลงทุน ดังนั้น กำไรคือจำนวนคงเหลือของรายได้หลังหักค่าใช้จ่าย โดยค่าใช้จ่ายรวมถึงรายการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนตามความเหมาะสม ถ้าค่าใช้จ่ายมีจำนวนเกินกว่ารายได้ส่วนคงเหลือนั้นถือเป็นขาดทุน

106. แนวคิดการรักษาระดับทุนทางกายภาพทำให้ต้องใช้ราคาทุนปัจจุบันเป็นเกณฑ์การวัดมูลค่า ในขณะที่แนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงินไม่ได้กำหนดให้ใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าแบบใดแบบหนึ่ง ดังนั้น เกณฑ์การวัดมูลค่าที่กิจการเลือกใช้จึงขึ้นอยู่กับประเภทของทุนทางการเงินที่กิจการต้องการรักษาระดับไว้

107. ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างแนวคิดการรักษาระดับทุนทั้งสองคือ การปฏิบัติเกี่ยวกับผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงในราคาสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ โดยทั่วไป กิจการจะถือว่าสามารถรักษาระดับทุนไว้ได้หากจำนวนทุนเมื่อสิ้นงวดมีจำนวนเท่ากับทุนเมื่อเริ่มต้นงวด จำนวนเงินที่เกินกว่าทุนที่ได้รักษาระดับไว้ถือเป็นกำไร

108. ตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงินที่วัดมูลค่าทุนโดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิม กำไร หมายถึง การเพิ่มขึ้นของเงินทุนในระหว่างรอบระยะเวลาโดยวัดจากหน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิมตลอดรอบระยะเวลานั้น ดังนั้น การเพิ่มขึ้นของราคาสินทรัพย์ที่ถือครองอยู่ในรอบระยะเวลานั้นจึงถือเป็นกำไร (เดิมถือเป็นผลกำไรจากการถือครอง) กิจการอาจไม่รับรู้กำไรดังกล่าวจนกว่าจะมีการจำหน่ายสินทรัพย์นั้น ตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงินที่วัดมูลค่าทุนโดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่ กำไร หมายถึง การเพิ่มขึ้นของอำนาจซื้อของเงินที่ลงทุนในรอบระยะเวลาหนึ่ง ดังนั้น ราคาสินทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นเฉพาะส่วนที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของระดับราคาทั่วไปเท่านั้นที่จะถือเป็นกำไร ส่วนที่เหลือถือเป็นรายการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนซึ่งต้องแสดงในส่วนของเจ้าของ

109. ตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางกายภาพที่วัดมูลค่าทุนโดยใช้กำลังการผลิตที่ใช้ผลิตจริง กำไร หมายถึง การเพิ่มขึ้นของทุนดังกล่าวในรอบระยะเวลานั้น การเปลี่ยนแปลงราคาที่ส่งผลกระทบต่อสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการถือเป็นการเปลี่ยนแปลงในการวัดค่าของกำลังการผลิตที่ใช้ผลิตจริงของกิจการ ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงราคาดังกล่าวจึงถือเป็นการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนซึ่งแสดงอยู่ในส่วนของเจ้าของโดยไม่ถือเป็นกำไร

110. การเลือกเกณฑ์การวัดมูลค่าและแนวคิดการรักษาระดับทุนจะเป็นตัวกำหนดรูปแบบทางการบัญชีที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน รูปแบบทางการบัญชีที่ต่างกันให้ระดับของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้แตกต่างกัน เช่นเดียวกับเรื่องอื่น ๆ ฝ่ายบริหารต้องพิจารณาถึงความสมดุลระหว่างความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ แม่บทการบัญชีนี้สามารถประยุกต์ใช้กับรูปแบบทางการบัญชีหลายรูปแบบ และสามารถถือเป็นแนวทางในการจัดทำและนำเสนองบการเงินตามรูปแบบทางการบัญชีที่เลือกใช้ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไม่มีเจตจำนงที่จะกำหนดรูปแบบทางการบัญชีใดเป็นการเฉพาะเว้นแต่ในบางสถานการณ์ที่จำเป็น เช่น ในกรณีของกิจการที่ต้องรายงานงบการเงินในระบบเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้อรุนแรง อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจะทบทวนเจตจำนงนี้เมื่อสถานการณ์ในวันหน้าเปลี่ยนแปลงไป

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550)

เรื่อง

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พ.ศ.2549 (IAS No. 24, "Related Party Disclosures" (2006))

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550)

เรื่อง

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ 1 – บทนำ13
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2 – 4
ความมุ่งหมายของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	5 – 8
คำนิยาม	9 – 11
การเปิดเผยข้อมูล	12 – 22
วันถือปฏิบัติ	23
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 47 (ฉบับเดิม)	24

บทนำ

บทนำ 1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 (ฉบับเดิม) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับงวดปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 โดยกิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ให้เริ่มถือปฏิบัติ

บทนำ 2 การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งได้นำความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ ตลอดจนคำวิพากษ์วิจารณ์ของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และบุคคลที่เกี่ยวข้อง ประกอบการพิจารณาแก้ไขปรับปรุง ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดและจำกัดทางเลือกในทางปฏิบัติ ความซ้ำซ้อน และความไม่สอดคล้องกันในมาตรฐานการบัญชี และเพื่อให้เป็นแนวทางที่สามารถปฏิบัติร่วมกันได้ รวมถึงก่อให้เกิดการพัฒนาในด้านอื่น

บทนำ 3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) มีวัตถุประสงค์ที่จะเพิ่มเติมแนวทางและความชัดเจนในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี รวมถึงคำนิยาม และการเปิดเผยข้อมูลของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยได้มีการแก้ไขถ้อยคำในวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีเพื่อให้เกิดความชัดเจนว่างบการเงินของกิจการต้องมีการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่ว่าฐานะทางการเงินและกำไรขาดทุนของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และจากการมีรายการและยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งนี้ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไม่ได้พิจารณาทบทวนถึงการเปิดเผยขั้นพื้นฐานในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่อยู่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมมีดังต่อไปนี้

ขอบเขต

บทนำ 5 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้มีการเปิดเผยค่าตอบแทนแก่ผู้บริหารสำคัญ

บทนำ 6 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมถึงกิจการที่ถูกควบคุมโดยรัฐ กล่าวคือ กิจการดังกล่าวซึ่งแสวงหากำไรจะไม่ได้รับการยกเว้นการเปิดเผยรายการกับกิจการอื่น ๆ ที่ถูกควบคุมโดยรัฐ

จุดมุ่งหมายของการเปิดเผยเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่เกี่ยวข้องกัน

บทนำ 7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ตัดการอภิปรายถึงวิธีการกำหนดราคาของรายการและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีนี้ไม่ได้ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

คำนิยาม

บทนำ 8 คำนิยามของคำว่า “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ได้ขยายความให้ครอบคลุมไปถึง

- บุคคลหรือกิจการอื่นที่มีอำนาจการควบคุมร่วมในกิจการ
- การร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า และ
- โครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังการจ้างงานสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการหรือของกิจการใด ๆ ที่เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการ

บทนำ 9 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้เพิ่มคำนิยามของ “สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคล” และกำหนดให้ชัดเจนว่ากรรมการที่ไม่ได้ทำหน้าที่เป็นผู้บริหารถือเป็นผู้บริหารสำคัญด้วย

บทนำ 10 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ชัดเจนว่าผู้ร่วมค้าสองรายไม่ถือว่าเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพียงเพราะผู้ร่วมค้าสองรายดังกล่าวมีการควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า

การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 11 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดให้ชัดเจน ในส่วนของข้อกำหนดในการเปิดเผยเกี่ยวกับ

- ยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรวมถึง ข้อกำหนด เงื่อนไข หลักประกัน (ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว
- รายละเอียดของการค้ำประกันที่ให้หรือได้รับ
- ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
- การชำระหนี้สินแทนกิจการหรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

บทนำ 12 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ชัดเจนว่า กิจการจะเปิดเผยว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้าเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันได้ ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถพิสูจน์เงื่อนไขดังกล่าวได้

บทนำ 13 ข้อกำหนดในการเปิดเผยเพิ่มเติมอื่น ๆ ได้แก่

- จำนวนเงินของรายการและยอดคงค้างที่มีกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยแค่สัดส่วนของจำนวนเงินของรายการและยอดคงค้างดังกล่าวไม่เพียงพออีกต่อไป
- หนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่เกิดขึ้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- การจัดประเภทลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่จัดแยกเป็นประเภทของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ชื่อของบริษัทใหญ่ และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหากมิได้เป็นบุคคลหรือกิจการรายเดียวกัน และหากบริษัทใหญ่และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้กับกิจการมากที่สุดซึ่งมีการจัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 24 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน โดยตัวอักษรหนาดำถือเป็นหลักการที่สำคัญ และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทำให้มั่นใจว่างบการเงินของกิจการได้เปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อทำให้ผู้อ่านตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่ว่าฐานะการเงินและกำไรหรือขาดทุนของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากการที่กิจการมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และจากการมีรายการและยอดคงค้างกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ขอบเขต

2. **มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้กับ**
   2.1 การระบุลักษณะความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
   2.2 การระบุยอดคงค้างของรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
   2.3 การระบุสถานการณ์ที่ต้องเปิดเผยรายการตามข้อ 2.1 และ 2.2 และ
   2.4 การกำหนดการเปิดเผยเกี่ยวกับรายการระหว่างกันเหล่านั้น

3. **มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการและยอดคงค้างของรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัทใหญ่ ผู้ร่วมค้าหรือผู้ลงทุน ซึ่งงบดังกล่าวนำเสนอตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ**

4. กิจการต้องเปิดเผยรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและยอดคงค้างของรายการกับกิจการในกลุ่มเดียวกันในงบการเงินของกิจการ รายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่เกิดขึ้นภายในกลุ่มกิจการจะถูกตัดออกไปในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ

ความมุ่งหมายของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

5. ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นเรื่องปกติทางการค้าและการประกอบธุรกิจ ตัวอย่างเช่น การที่กิจการมีกิจกรรมทางธุรกิจผ่านบริษัทย่อย กิจการร่วมค้าและบริษัทร่วมบ่อยครั้ง ซึ่งภายใต้สถานการณ์เช่นนี้ความสามารถของกิจการในการส่งผลกระทบต่อนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการที่เข้าไปลงทุนเกิดขึ้นโดยผ่านการควบคุม การควบคุมร่วม หรือการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ

6. ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการ บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจทำรายการที่บุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันไม่ทำ เช่น บริษัทย่อยขายสินค้าในราคาทุนให้แก่บริษัทใหญ่ ซึ่งอาจไม่ขายให้กับลูกค้ารายอื่นในเงื่อนไขเดียวกัน นอกจากนี้ รายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจไม่เกิดขึ้นในจำนวนเงินเดียวกันกับรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน

7. กำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการอาจได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันแม้ไม่มีรายการระหว่างกัน การมีความสัมพันธ์เพียงเล็กน้อยกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจเพียงพอที่จะส่งผลกระทบต่อรายการที่กิจการมีกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ตัวอย่างเช่น บริษัทย่อยอาจเลิกความสัมพันธ์กับคู่ค้าเมื่อบริษัทใหญ่ซื้อบริษัทย่อยอีกแห่งหนึ่งซึ่งทำธุรกิจประเภทเดียวกับคู่ค้า กิจการหนึ่งอาจระงับกิจกรรมบางอย่างเพราะได้รับอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญจากอีกกิจการหนึ่ง เช่น บริษัทย่อยอาจได้รับคำสั่งจากบริษัทใหญ่ไม่ให้ดำเนินการด้านวิจัยและพัฒนา

8. จากเหตุผลดังกล่าว ข้อมูลหรือความรู้เกี่ยวกับรายการบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ยอดคงค้างของรายการเหล่านั้น และความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จึงมีผลกระทบต่อการประเมินการดำเนินงานของกิจการ ความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจของกิจการนั้น ๆ โดยผู้ใช้งบการเงิน

คำนิยาม

9. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

1. **มีความสัมพันธ์กับกิจการไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม โดยผ่านกิจการอื่นแห่งหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งแห่งโดยบุคคลหรือกิจการนั้น**
   - 1.1 **มีอำนาจควบคุมกิจการ หรือถูกควบคุมโดยกิจการ หรืออยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับกิจการ (ในที่นี้หมายความรวมถึงบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย และบริษัทย่อยในเครือเดียวกัน)**
   - 1.2 **มีส่วนได้เสียในกิจการซึ่งทำให้มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการนั้น หรือ**
   - 1.3 **มีอำนาจควบคุมร่วมในกิจการ**
2. **เป็นบริษัทร่วมของกิจการ (ดูคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม)**
3. **เป็นการร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า (ดูคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า)**

4. เป็นผู้บริหารสำคัญของกิจการ หรือของบริษัทใหญ่ของกิจการ
5. เป็นสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลตามข้อ 1 หรือ 4
6. เป็นกิจการที่บุคคลตามข้อ 4 หรือ 5 มีอำนาจควบคุม หรือควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หรือมีอำนาจในการออกเสียงอย่างมีนัยสำคัญในกิจการนั้น ๆ ทั้งนี้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ
7. เป็นโครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังการจ้างงานสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการหรือของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	หมายถึง	การโอนทรัพยากร บริการ หรือภาระผูกพัน ระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยไม่คำนึงว่าได้มีการคิดราคาระหว่างกันหรือไม่
สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคล	หมายถึง	สมาชิกในครอบครัวของบุคคลใด ๆ ที่คาดว่าอาจมีอิทธิพลต่อหรืออาจได้รับอิทธิพลจากบุคคลนั้นในการทำรายการกับกิจการ ทั้งนี้สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดอาจให้รวมถึง 1. คู่สมรสและบุตรของบุคคลนั้น 2. บุตรของคู่สมรสของบุคคลนั้น และ 3. บุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นหรือของคู่สมรสของบุคคลนั้น
ค่าตอบแทน	หมายถึง	ผลประโยชน์ทั้งหมดของพนักงาน (ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ซึ่งรวมถึงผลประโยชนแก่พนักงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ผลประโยชน์ของพนักงานหมายถึงสิ่งตอบแทนทุกรูปแบบที่จ่ายหรือค้างจ่ายจากกิจการ หรือจัดหาโดยกิจการ หรือแทนกิจการ เพื่อแลกเปลี่ยนกับงานที่ทำให้แก่กิจการ นอกจากนี้ยังรวมถึงสิ่งตอบแทนที่จ่ายแทนบริษัทใหญ่ของกิจการอันเกี่ยวเนื่องกับกิจการ ค่าตอบแทนรวมถึง 1. ผลประโยชน์ของพนักงานระยะสั้น เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินสมทบประกันสังคม จำนวนที่คิดได้จากการให้ลาพักประจำปีและลาป่วย ส่วนแบ่งกำไรและ

โบนัส (หากจ่ายภายใน 12 เดือนนับตั้งแต่วันสิ้นงวดบัญชี) และผลประโยชน์ที่ไม่ได้รับในรูปของตัวเงิน (เช่น การให้การรักษาพยาบาล การจัดหาที่อยู่อาศัย ค่าพาหนะ และค่าสินค้าหรือบริการที่ให้เปล่าหรือได้รับการอุดหนุนโดยกิจการ) สำหรับพนักงานที่ยังปฏิบัติงานอยู่กับกิจการ

2. **ผลประโยชน์หลังออกจากงาน เช่น บำนาญ ผลประโยชน์อื่นเมื่อเกษียณอายุ เบี้ยประกันชีวิตและค่ารักษาพยาบาลหลังออกจากงาน**
3. **ผลประโยชน์ระยะยาวอื่น ๆ ของพนักงานรวมถึงผลตอบแทนในรูปการลางานสำหรับพนักงานที่ทำงานให้กับกิจการเป็นเวลานาน การลาเพื่อเพิ่มพูนความรู้ที่นายจ้างยังคงจ่ายผลตอบแทนให้อยู่ ผลประโยชน์จากการทำงานครบรอบ ทุก ๆ 50 ปีหรือผลประโยชน์การให้บริการที่ยาวนานอื่น ๆ ผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความทุพพลภาพระยะยาว นอกจากนี้ยังรวมส่วนแบ่งกำไร โบนัส และค่าตอบแทนที่จะจ่ายในภายหน้าด้วยหากเป็นการจ่ายตั้งแต่ 12 เดือนหลังวันสิ้นงวด**
4. **ผลประโยชน์ของพนักงานที่เกิดจากการเลิกจ้าง**
5. **ผลประโยชน์ของพนักงานที่จ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์**

การควบคุม	**หมายถึง**	**อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น**
การควบคุมร่วม	**หมายถึง**	**การมีส่วนร่วมในการควบคุมกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจตามที่ตกลงไว้ในสัญญา**
ผู้บริหารสำคัญ	**หมายถึง**	**บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบในการวางแผน สั่งการ และควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ทั้งนี้ รวมถึงกรรมการของกิจการ (ไม่ว่าจะทำหน้าในระดับบริหารหรือไม่)**
อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ	**หมายถึง**	**อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญอาจได้มาจากการเป็นผู้ถือหุ้น จากข้อกำหนดของกฎหมาย หรือจากข้อตกลงในสัญญา**

10. ในการพิจารณาความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ให้พิจารณาจากเนื้อหาของความสัมพันธ์มากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย

11. ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ลักษณะดังต่อไปนี้ อาจไม่ถือว่าเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

11.1 กิจการสองกิจการมีเพียงกรรมการคนใดคนหนึ่ง หรือผู้บริหารสำคัญคนใดคนหนึ่งร่วมกัน แต่ความสัมพันธ์ดังกล่าวต้องไม่เข้าลักษณะบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามที่กล่าวในข้อ 9.4 และ 9.6

11.2 ผู้ร่วมค้าสองรายมีเพียงการควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า

11.3 กิจการเพียงแค่มีความสัมพันธ์ในการทำธุรกิจตามปกติกับกิจการดังต่อไปนี้ (แม้ว่าความสัมพันธ์ดังกล่าวอาจกระทบต่อความเป็นอิสระในการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการ หรืออาจทำให้สามารถเข้ามามีส่วนเข้าร่วมในกระบวนการตัดสินใจของกิจการก็ตาม)

11.3.1 ผู้ให้การสนับสนุนทางการเงิน

11.3.2 สหภาพการค้า

11.3.3 กิจการสาธารณูปโภค

11.3.4 ส่วนงานและองค์กรของรัฐ

11.4 ผู้ซื้อ ผู้ขาย เจ้าของสิทธิทางการค้า ผู้จัดจำหน่าย หรือตัวแทนโดยทั่วไป ที่กิจการมีรายการค้าด้วยในปริมาณที่มีนัยสำคัญ อันเป็นเพียงการพึ่งพาต่อกันทางเศรษฐกิจ

การเปิดเผยข้อมูล

12. กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยในทุกกรณี ไม่ว่าจะมีรายการระหว่างกันหรือไม่ กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหากมิได้เป็นบริษัทใหญ่ และหากบริษัทใหญ่และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้กับกิจการมากที่สุด ซึ่งมีการจัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน

13. กิจการต้องเปิดเผยความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในทุกกรณีที่มีการควบคุมเกิดขึ้น ไม่ว่าจะมีรายการระหว่างกันหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้เข้าใจถึงผลกระทบที่มีต่อกิจการอันเป็นผลมาจากการมีความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

14. การเปิดเผยความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นการเปิดเผยเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้มีรายละเอียดและคำอธิบายเกี่ยวกับเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และการร่วมค้าที่อยู่ภายใต้การควบคุมร่วมของกิจการที่มีนัยสำคัญ

15. ในกรณีที่บริษัทใหญ่และบุคคลหรือกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินเพื่อเสนอต่อสาธารณชน กิจการต้องเปิดเผยชื่อของบริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้กับกิจการมากที่สุด ซึ่งมีการจัดทำงบการเงินรวมเพื่อเสนอต่อสาธารณชน บริษัทใหญ่ที่อยู่ในลำดับใกล้กับกิจการมากที่สุด หมายถึง บริษัทใหญ่

ที่อยู่ในลำดับถัดจากบริษัทใหญ่ที่ถือหุ้นในกิจการโดยตรง ซึ่งเป็นบริษัทแรกที่มีการจัดทำงบการเงินรวมเพื่อนำเสนอสาธารณชน

16. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่ผู้บริหารสำคัญของกิจการเป็นยอดรวมและแยกประเภทดังต่อไปนี้

16.1 ผลประโยชน์ของพนักงานระยะสั้น

16.2 โครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังการจ้างงานของพนักงาน

16.3 ผลประโยชน์ของพนักงานระยะยาวอื่น ๆ

16.4 ผลประโยชน์ของพนักงานที่เกิดจากการถูกเลิกจ้างงาน

16.5 ผลประโยชน์ของพนักงานที่จ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

17. ในกรณีที่กิจการมีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการต้องเปิดเผยลักษณะความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตลอดจนข้อมูลเกี่ยวกับรายการและยอดคงค้างของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่จำเป็นในการทำความเข้าใจถึงผลกระทบจากความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่อาจมีต่องบการเงิน ข้อกำหนดในการเปิดเผยนี้เป็นรายการที่เพิ่มขึ้นจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 16 ซึ่งกำหนดให้เปิดเผยค่าตอบแทนของผู้บริหารสำคัญ โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

17.1 จำนวนเงินของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

17.2 จำนวนเงินของยอดคงค้าง และ

17.2.1 ข้อกำหนด เงื่อนไข หลักประกัน (ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว และ

17.2.2 รายละเอียดของการค้ำประกันที่ให้หรือได้รับ

17.3 ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินของยอดคงค้าง

17.4 หนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่เกิดขึ้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

18. ในการเปิดเผยข้อมูลตามย่อหน้าที่ 17 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลแต่ละประเภทดังต่อไปนี้แยกจากกัน

18.1 บริษัทใหญ่

18.2 กิจการอื่นที่มีการควบคุมร่วมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการ

18.3 บริษัทย่อย

18.4 บริษัทร่วม

18.5 การร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า

18.6 ผู้บริหารสำคัญของกิจการหรือของบริษัทใหญ่ และ

18.7 บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่น ๆ

19. การจัดประเภทลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในแต่ละประเภทตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 18 นั้น เป็นข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลที่เพิ่มเติมจากที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน สำหรับข้อมูลที่ต้องแสดงในงบดุลหรือใน

หมายเหตุประกอบงบการเงิน การจัดประเภทดังกล่าวจะช่วยให้การวิเคราะห์เกี่ยวกับยอดคงค้างและรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทำได้อย่างครบถ้วนยิ่งขึ้น

20. ตัวอย่างของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่กิจการต้องเปิดเผย
    - 20.1 การซื้อหรือขายสินค้า (ไม่ว่าจะเป็นสินค้าสำเร็จรูปหรือไม่)
    - 20.2 การซื้อหรือขายอสังหาริมทรัพย์หรือสินทรัพย์อื่น
    - 20.3 การให้หรือรับบริการ
    - 20.4 การมีสัญญาเช่าระยะยาวหรือให้เช่า
    - 20.5 การโอนหรือรับโอนงานวิจัยและพัฒนา
    - 20.6 รายการโอนหรือรับโอนสิทธิ์ที่เกิดขึ้นภายใต้สัญญาการให้หรือใช้สิทธิ์
    - 20.7 รายการโอนหรือรับโอนที่เกิดขึ้นภายใต้ข้อตกลงการจัดการทางการเงิน (รวมถึงการกู้ยืมและการระดมทุนจากผู้ถือหุ้นที่ทำในรูปของเงินสดหรือในรูปแบบอื่น)
    - 20.8 การค้ำประกันหรือการใช้หลักประกัน
    - 20.9 การชำระหนี้สินแทนกิจการหรือการที่กิจการชำระหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

    การที่บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยที่มีส่วนร่วมในโครงการผลประโยชน์ ซึ่งทำให้มีความเสี่ยงร่วมกันในกลุ่มกิจการถือเป็นรายการระหว่างกิจการและบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน (ดูย่อหน้าที่ 34ข ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้)

21. การเปิดเผยว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้าเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน จะทำได้ก็ต่อเมื่อกิจการสามารถพิสูจน์ได้ว่ารายการที่เกิดขึ้นเป็นไปตามเงื่อนไขที่ได้เปิดเผยไว้

22. กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยรวมรายการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไว้ด้วยกัน เว้นแต่การแยกเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจำเป็นต่อการทำความเข้าใจถึงผลกระทบของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีต่องบการเงินของกิจการ

วันถือปฏิบัติ

23. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับงวดปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานฉบับนี้สำหรับงวดปีบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 ให้เปิดเผยถึงการเริ่มใช้ก่อนดังกล่าวด้วย

23ก กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดใหม่ในย่อหน้าที่ 20 กับงบการเงินสำหรับงวดปีบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป หากกิจการนำข้อกำหนดดังกล่าวไปใช้กับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ก่อนวันถือปฏิบัติ กิจการต้องนำข้อกำหนดใหม่ในย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปปฏิบัติในช่วงเวลาดังกล่าวด้วย

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40
เรื่อง
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน พ.ศ.2549 เรื่อง (IAS No.40 Investment Property (2006))

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40
เรื่อง
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	**บทนำ1- บทนำ 6**
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**2 – 4**
คำนิยาม	**5 – 15**
การรับรู้รายการ	**16 – 19**
การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ	**20 – 29**
การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ	**30 – 56**
นโยบายการบัญชี	**30 – 32**
วิธีมูลค่ายุติธรรม	**33 – 55**
กรณีที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือ	53 – 55
วิธีราคาทุน	**56**
การโอน	**57 – 65**
การจำหน่าย	**66 – 73**
การเปิดเผยข้อมูล	**74 – 79**
วิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน	74 – 75
วิธีมูลค่ายุติธรรม	76 – 78
วิธีราคาทุน	79
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	**80 – 84**
วิธีมูลค่ายุติธรรม	80 – 82
วิธีราคาทุน	83 – 84
วันถือปฏิบัติ	**85**

บทนำ

สรุปแนวทางที่กำหนดโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อนุญาตให้กิจการเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

1.1 วิธีมูลค่ายุติธรรม ตามวิธีนี้ กิจการสามารถวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน หรือ

1.2 วิธีราคาทุน วิธีนี้กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการรับรู้รายการด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสม) กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุน ต้องเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย

บทนำ 2. ทางเลือกระหว่างวิธีราคาทุนและวิธีมูลค่ายุติธรรมนั้น ไม่ได้เป็นทางเลือกของการบัญชีสำหรับผู้เช่าเมื่อการบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน ที่กิจการเลือกที่จะจัดประเภทและบันทึกบัญชีรายการดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้วัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม

บทนำ 3. วิธีมูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากวิธีการตีราคาใหม่ซึ่งอนุญาตให้ใช้ได้กับสินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์การเงินบางประเภท ภายใต้วิธีการตีราคาใหม่ การเพิ่มขึ้นของมูลค่าตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่วัดโดยอ้างอิงราคาทุนจะถูกบันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการตีราคาเพิ่ม อย่างไรก็ตาม ภายใต้วิธีมูลค่ายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงทั้งหมดในมูลค่ายุติธรรมจะถูกรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

บทนำ 4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการใช้วิธีการบัญชีที่เลือกกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทุกประเภท แต่อย่างไรก็ตาม ไม่ได้หมายความว่าสัญญาเช่าดำเนินงานที่เข้าเงื่อนไขทุกสัญญาต้องถูกจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

บทนำ 5. ในกรณีที่เป็นข้อยกเว้น เมื่อกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม อาจมีหลักฐานที่ชัดเจนตั้งแต่กิจการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตั้งแต่แรก (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เปลี่ยนประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหลังจากการสร้างหรือการพัฒนาเสร็จสิ้น หรือมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน) ว่าจะไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ ในกรณีดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้วัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีราคาทุนตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จนกระทั่งมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น และกำหนดให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นเท่ากับศูนย์

บทนำ 6. การเปลี่ยนแปลงจากวิธีการบัญชีหนึ่งไปอีกวิธีหนึ่งนั้น ควรทำก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้การนำเสนอข้อมูลมีความเหมาะสมมากขึ้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุไว้ว่ามีความเป็นไปได้ยากมากที่การเปลี่ยนแปลงจากวิธีมูลค่ายุติธรรมไปเป็นวิธีราคาทุนจะทำให้การนำเสนอข้อมูลเหมาะสมขึ้นกว่าเดิม

บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ขึ้นอยู่กับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า ในเรื่องของข้อกำหนดในการจัดประเภทของสัญญาเช่า วิธีการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลบางอย่างที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาจากการเช่า เมื่อมีการจัดประเภทและบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว กิจการต้องบันทึกสัญญาเช่าดังกล่าวเสมือนหนึ่งว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า ได้ ย่อหน้าที่ 14 ถึง 18 ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า ใช้กับการจัดประเภทสัญญาเช่าที่ดินและอาคาร โดยเฉพาะในย่อหน้าที่ 18 ระบุว่าเมื่อใดที่กิจการไม่จำเป็นต้องแยกวัดมูลค่าที่ดินและอาคารที่เป็นองค์ประกอบในสัญญาเช่าเดียวกัน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 86 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน โดยตัวอักษรหนาดำถือเป็นหลักการที่สำคัญ และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการรับรู้รายการ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมถึง การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้เช่า และการวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินของผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงาน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมประเด็นต่าง ๆ ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งรวมถึงรายการทุกรายการดังต่อไปนี้
   3.1 การจำแนกสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน
   3.2 การรับรู้รายได้จากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง รายได้
   3.3 การวัดมูลค่าของส่วนได้เสียอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานในงบการเงินของผู้เช่า
   3.4 การวัดมูลค่าของเงินลงทุนสุทธิตามสัญญาเช่าการเงินในงบการเงินของผู้ให้เช่า
   3.5 การบัญชีสำหรับรายการขายและเช่ากลับคืน
   3.6 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน

4. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับรายการทุกรายการดังต่อไปนี้
   4.1 สินทรัพย์ชีวภาพที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเกษตร (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)
   4.2 สัมปทานเหมืองแร่ ทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรธรรมชาติอื่นที่คล้ายคลึงกันซึ่งไม่สามารถสร้างทดแทนขึ้นได้

คำนิยาม

5. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี	หมายถึง	จำนวนที่สินทรัพย์ถูกรับรู้ในงบดุล
ราคาทุน	หมายถึง	จำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจ่ายไป หรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนอื่นที่กิจการมอบให้เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ ณ เวลาที่ได้สินทรัพย์นั้นมา หรือ ณ เวลาที่ก่อสร้างสินทรัพย์นั้น หรือหากเป็นไปได้ ให้รวมถึงจำนวนที่แบ่งมาเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่รับรู้เมื่อเริ่มแรกตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ (เมื่อมีการประกาศใช้)
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	หมายถึง	อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อ 1. ใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือ 2. ขายตามปกติธุรกิจ
อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน	หมายถึง	อสังหาริมทรัพย์ที่ถือครอง (โดยเจ้าของ หรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือจำหน่ายสินค้า หรือ ให้บริการ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน

6. ส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานอาจจัดประเภทและบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ถ้าหากว่า อสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และผู้เช่าใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 33 ถึง 35 ในการรับรู้สินทรัพย์นี้ ทางเลือกในการจัดประเภทนี้มีไว้เพื่อการพิจารณาอสังหาริมทรัพย์แต่ละรายการไป อย่างไรก็ตาม หากกิจการเลือกจัดประเภทส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว อสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องบันทึกโดยใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม เมื่อกิจการเลือกวิธีการจัดประเภทดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกจัดประเภทเหล่านั้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 74 ถึง 78

7. กิจการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไว้เพื่อประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ดังนั้น อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจึงก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นอิสระจากสินทรัพย์ประเภทอื่น ๆ ของกิจการซึ่งทำให้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่างจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน ในขณะที่กระแสเงินสดจากการผลิตสินค้า หรือการให้บริการ หรือการใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ทางการบริหาร ไม่ได้มาจากเฉพาะอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น แต่ยังมาจากสินทรัพย์อื่นที่ใช้ในกระบวนการผลิตหรือให้บริการด้วย ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ใช้ปฏิบัติกับอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

8. ตัวอย่างของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีดังต่อไปนี้
   8.1 ที่ดินที่กิจการถือครองไว้เพื่อหวังกำไรจากการเพิ่มมูลค่าของที่ดินนั้นในระยะยาว มากกว่าถือครองไว้เพื่อขายในระยะสั้นในการดำเนินงานปกติของกิจการ
   8.2 ที่ดินที่กิจการถือครองไว้โดยที่ปัจจุบันยังมิได้ระบุวัตถุประสงค์ของการใช้ในอนาคต (ถ้ากิจการยังมิได้ระบุว่าจะใช้ที่ดินนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือเพื่อขายในระยะสั้นในการดำเนินงานปกติของกิจการ ให้ถือว่าที่ดินนั้นถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากการเพิ่มมูลค่าของที่ดิน)
   8.3 อาคารที่กิจการเป็นเจ้าของ (หรืออาคารที่กิจการครอบครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) และให้เช่าต่อด้วยสัญญาเช่าดำเนินงาน (ไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญา)
   8.4 อาคารที่ยังไม่มีผู้เช่าซึ่งกิจการถือครองเพื่อให้เช่าต่อภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานไม่ว่าจะเป็นหนึ่งสัญญาหรือมากกว่าหนึ่งสัญญาเช่า

9. ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ดังนั้น จึงไม่รวมอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
   9.1 อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อขายในการดำเนินงานปกติหรืออยู่ในขั้นตอนการก่อสร้างหรือพัฒนาเพื่อขาย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินค้าคงเหลือ) ตัวอย่างเช่น อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการได้มาเพื่อจะจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ หรือเพื่อนำมาพัฒนาและขายต่อ
   9.2 อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างการก่อสร้าง หรือพัฒนาให้บุคคลอื่น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง)
   9.3 อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์) รวมถึงอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อใช้ภายในกิจการในอนาคต อสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือครองเพื่อการพัฒนาในอนาคตและนำมาใช้ภายในกิจการในเวลาต่อมา อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์โดยพนักงาน (ไม่ว่าพนักงานจะจ่ายค่าเช่าในอัตราตลาดหรือไม่ก็ตาม) และอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานรอการจำหน่าย
   9.4 อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ระหว่างก่อสร้างหรือพัฒนาเพื่อใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในอนาคตให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์จนกว่าการก่อสร้างหรือการพัฒนาจะเสร็จสมบูรณ์ ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวจะจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน จึงให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีอยู่แต่กำลังอยู่ในระหว่างการปรับปรุงใหม่ เพื่อให้สามารถใช้ได้ในอนาคตในลักษณะของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่อไป (ดูย่อหน้าที่ 58)
   9.5 อสังหาริมทรัพย์ที่ให้กิจการอื่นเช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน

10. อสังหาริมทรัพย์บางอย่างประกอบด้วยส่วนที่กิจการถือไว้เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่าหรือจากการเพิ่มมูลค่าของสินทรัพย์ และส่วนที่กิจการถือครองเพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือการจัดหาสินค้าหรือการให้บริการ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน ถ้าแต่ละส่วนสามารถแยกขาย (หรือแยกให้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) กิจการต้องบันทึกส่วนต่าง ๆ แยกจากกัน แต่ถ้าไม่สามารถแยกส่วนขายได้ กิจการจะบันทึกอสังหาริมทรัพย์เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ต่อเมื่อสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานนั้นไม่มีนัยสำคัญ

11. ในบางกรณี กิจการให้บริการเสริมอื่น ๆ แก่ผู้ครอบครองสินทรัพย์ของกิจการ กิจการจัดประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้หากบริการเสริมนั้นเป็นส่วนประกอบที่ไม่มีนัยสำคัญในการจัดการโดยรวม ตัวอย่างเช่น การที่เจ้าของอาคารสำนักงานจัดให้มียามรักษาความปลอดภัยและการบริการบำรุงรักษาให้แก่ผู้เช่าที่ใช้อาคารสำนักงานนั้น

12. ในกรณีอื่น ๆ ซึ่งการบริการที่ให้ถือเป็นส่วนที่มีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น ถ้ากิจการเป็นเจ้าของและเป็นผู้บริหารจัดการโรงแรม บริการต่าง ๆ ที่ให้กับแขกที่เข้าพักถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของการจัดการในภาพรวม ดังนั้น โรงแรมที่บริหารโดยเจ้าของถือเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

13. ในบางกรณีอาจเป็นการยากที่จะระบุว่าบริการเสริมนั้นมีนัยสำคัญมากจนทำให้อสังหาริมทรัพย์ขาดคุณสมบัติในการเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตัวอย่างเช่น ในบางครั้งเจ้าของโรงแรมอาจโอนความรับผิดชอบให้แก่บุคคลที่สามภายใต้สัญญาการจัดการ เงื่อนไขของสัญญาการจัดการนี้อาจเป็นไปได้หลากหลายรูปแบบ ในด้านหนึ่งเจ้าของกิจการอาจเป็นเพียงนักลงทุนประเภทรอรับผลตอบแทน แต่อีกด้านหนึ่งเจ้าของนั้นอาจต้องการโอนภาระงานประจำวันให้แก่ผู้อื่นในขณะที่ยังคงไว้ซึ่งความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงของกระแสเงินสดที่เกิดจากการดำเนินงานของโรงแรม

14. กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ กิจการต้องกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อช่วยในการใช้ดุลยพินิจได้อย่างสม่ำเสมอ โดยให้สอดคล้องกับคำนิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และแนวทางที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 7 ถึง 13 ย่อหน้าที่ 75.3 ระบุให้กิจการเปิดเผยหลักเกณฑ์ดังกล่าวเมื่อการจัดประเภทของสินทรัพย์นั้นทำได้ยาก

15. ในบางกรณี กิจการอาจเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่าและถูกใช้งาน โดยบริษัทแม่ หรือบริษัทย่อยอื่นของกิจการ อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินรวมของกิจการเหล่านั้น ทั้งนี้เพราะสินทรัพย์เหล่านั้นจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในภาพรวมของกลุ่มกิจการ อย่างไรก็ตาม หากมองเฉพาะกิจการที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์นั้นถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนถ้าอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 ดังนั้นผู้ให้เช่าจึงบันทึกอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงบการเงินเฉพาะของกิจการได้

การรับรู้รายการ

16. กิจการต้องรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

16.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

16.2 สามารถวัดราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ

17. ภายใต้หลักการรับรู้รายการ กิจการต้องประเมินราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ เวลาที่ต้นทุนเกิดขึ้น ต้นทุนดังกล่าวรวมถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นเมื่อเริ่มแรกที่ทำให้กิจการได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา และต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลังเพื่อต่อเติม เปลี่ยนแทน (บางส่วน) หรือให้บริการแก่ อสังหาริมทรัพย์

18. ภายใต้หลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ 16 กิจการต้องไม่รวมต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวันเป็นมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่รับรู้ต้นทุนเหล่านี้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น ต้นทุนค่าบริการที่เกิดขึ้นประจำวันหลัก ๆ คือค่าแรงงาน และต้นทุนที่ใช้หมดไป และอาจรวมถึงต้นทุนค่าชิ้นส่วนชิ้นเล็ก ๆ ด้วยวัตถุประสงค์ของรายจ่ายเหล่านี้บ่อยครั้งมักเป็นเรื่องของการซ่อมแซมและบำรุงรักษาอสังหาริมทรัพย์

19. ชิ้นส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจได้มาโดยการเปลี่ยนแทน ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนผนังภายในเพื่อทดแทนผนังเดิม ภายใต้หลักการรับรู้รายการ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนรวมอยู่ในมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ณ เวลาที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้นหากเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายการ และกิจการต้องตัดรายการชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนด้วยมูลค่าตามบัญชีของชิ้นส่วนนั้นตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการตัดรายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานฉบับนี้

การวัดมูลค่าเมื่อรับรู้รายการ

20. กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ

21. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการซื้อ ประกอบด้วย ราคาซื้อ และรายจ่ายโดยตรงใด ๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ตัวอย่างของรายจ่ายโดยตรงที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสำหรับบริการทางกฎหมาย ค่าภาษีในการโอนสินทรัพย์ และต้นทุนในการทำรายการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

22. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเอง คือต้นทุนของสินทรัพย์ ณ วันที่การก่อสร้างหรือการพัฒนาเสร็จสมบูรณ์ ในระหว่างการก่อสร้างให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เมื่อการก่อสร้างหรือการพัฒนาเสร็จสิ้นลงสินทรัพย์นั้นจึงจะจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และให้กิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (ดูย่อหน้าที่ 57.5 และ 65)

23. ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่รวมรายการต่อไปนี้

23.1 ต้นทุนก่อนการดำเนินงาน (ยกเว้นรายจ่ายที่จำเป็นเพื่อทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์ของผู้บริหาร)

23.2 ขาดทุนจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะมีผู้เข้าครอบครองในระดับที่วางแผนไว้

23.3 จำนวนสูญเสียที่เกินปกติจากวัตถุดิบ ค่าแรงงาน หรือจากทรัพยากรอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นในการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์

24. หากกิจการซื้ออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยการผ่อนชำระ กิจการต้องบันทึกราคาทุนของสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่าที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเทียบเท่าเงินสดและจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระทั้งหมดให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้สินเชื่อ

25. ต้นทุนเมื่อเริ่มแรกของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือไว้ภายใต้สัญญาเช่าที่จัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้สำหรับสัญญาเช่าการเงินในย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์จะต้องรับรู้ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์และมูลค่าปัจจุบันของจำนวนขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่า และรับรู้จำนวนที่เท่ากันนั้นเป็นหนี้สินตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าเดียวกัน

26. เงินส่วนเกินใด ๆ ที่จ่ายตามสัญญาเช่า ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าสำหรับวัตถุประสงค์นี้ ดังนั้นจึงให้รวมจำนวนดังกล่าวในราคาทุนของสินทรัพย์ แต่ให้แยกออกจากหนี้สิน หากส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากสัญญาเช่าถูกจัดประเภทเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รายการที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม คือ ส่วนได้เสีย ไม่ใช่ตัวอสังหาริมทรัพย์ แนวทางในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ได้กำหนดไว้ในส่วนของวิธีมูลค่ายุติธรรมในย่อหน้าที่ 33 ถึง 52 แนวทางนี้ยังใช้กับการกำหนดมูลค่ายุติธรรมเมื่อใช้มูลค่าดังกล่าวเป็นราคาทุนในการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

27. กิจการอาจได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนบางรายการ หรือมากกว่าหนึ่งรายการจากการแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินรายการหนึ่งหรือหลายรายการ หรือสินทรัพย์ซึ่งประกอบด้วยสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินและสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่เป็นเพียงคำอธิบายอย่างง่ายเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินกับสินทรัพย์อื่น แต่ยังใช้ได้กับการแลกเปลี่ยนทั้งหมดที่ได้กล่าวถึงในประโยคข้างต้นด้วย ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม เว้นแต่

27.1 การแลกเปลี่ยนนั้นไม่ใช่การแลกเปลี่ยนเชิงพาณิชย์ หรือ

27.2 กิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้รับ และสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยวิธีดังกล่าว ถึงแม้ว่าจะไม่สามารถตัดรายการสินทรัพย์ที่ใช้แลกเปลี่ยนได้ทันที หากสินทรัพย์ที่ได้มานั้นไม่สามารถวัดด้วยมูลค่ายุติธรรมได้ ให้วัดราคาทุนของสินทรัพย์ด้วยมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่ให้ไปในการแลกเปลี่ยน

28. ในการกำหนดว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หรือไม่ ให้กิจการพิจารณาจากขอบเขตของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลมาจากรายการดังกล่าว รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเชิงพาณิชย์หากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

28.1 ลักษณะ (ความเสี่ยง จังหวะเวลา และจำนวนเงิน) ของกระแสเงินสดที่ได้รับจากสินทรัพย์แตกต่างจากลักษณะของกระแสเงินสดของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน หรือ

28.2 รายการแลกเปลี่ยนทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเฉพาะกิจการในส่วนของการดำเนินงานที่ถูกกระทบจากการแลกเปลี่ยน และ

28.3 ความแตกต่างในย่อหน้าที่ 28.1 หรือ 28.2 มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่แลกเปลี่ยน

ในการพิจารณาว่ารายการแลกเปลี่ยนมีเนื้อหาเป็นการแลกเปลี่ยนเชิงพาณิชย์ ให้กิจการพิจารณาจากขอบเขตของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากการแลกเปลี่ยนของรายการนั้น รายการแลกเปลี่ยนจะมีเนื้อหาเป็นการแลกเปลี่ยนเชิงพาณิชย์ หากเข้าเงื่อนไขดังนี้

29. ในการวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่มีรายการในตลาดที่เทียบเคียงได้จะถือว่ากิจการสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

29.1 ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลของสินทรัพย์นั้น

29.2 สามารถประเมินความน่าจะเป็นของประมาณการมูลค่ายุติธรรม ณ ระดับต่าง ๆ ในช่วงของประมาณการได้อย่างสมเหตุสมผลเพื่อใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรม

หากกิจการสามารถกำหนดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มาหรือสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ

นโยบายการบัญชี

30. ยกเว้นที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 32ก และ 34 กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีโดยสามารถเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามย่อหน้าที่ 33 ถึง 55 หรือวิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 56 และต้องใช้นโยบายการบัญชีนั้นกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดของกิจการ

31. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ระบุว่ากิจการจะเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจก็ต่อเมื่อการเปลี่ยนแปลงนั้นทำให้งบการเงินของกิจการแสดงรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีอย่างเหมาะสมยิ่งขึ้น ทั้งนี้มีความเป็นไปได้น้อยมากที่การเปลี่ยนแปลงจากวิธีมูลค่ายุติธรรมเป็นวิธีราคาทุนจะทำให้การนำเสนอข้อมูลเหมาะสมขึ้นกว่าเดิม

32. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ทุกกิจการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ไม่ว่าจะเพื่อวัตถุประสงค์ในการวัดมูลค่า (หากกิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม) หรือเพื่อการเปิดเผยข้อมูล (หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน) มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุน (แต่ไม่ได้กำหนด) ให้กิจการต้อง

กำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้การประเมินมูลค่าจากผู้ประเมินราคาอิสระซึ่งมีคุณสมบัติทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและประสบการณ์ในการตีราคาในทำเลพื้นที่และในประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เกี่ยวข้อง

32ก. กิจการอาจ

32ก.1 เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดที่นำไปเป็นหลักประกันหนี้สินซึ่งทำให้การจ่ายคืนหนี้สินนั้นขึ้นตรงกับมูลค่ายุติธรรมหรือผลตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ระบุไว้ซึ่งรวมถึงอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าว และ

32ก.2 เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เหลือทั้งหมด ซึ่งอาจแตกต่างจากวิธีที่เลือกใช้ในข้อ 32ก.1

32ข. บริษัทประกันบางรายและกิจการอื่นที่บริหารกองทุนอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการซึ่งออกหน่วยลงทุนให้แก่ผู้ลงทุน โดยมีสัญญาการจ่ายผลตอบแทนขึ้นตรงกับมูลค่ายุติธรรมหรือผลตอบแทนจากอสังหาริมทรัพย์ในกองทุนดังกล่าว และกิจการก็มีการถือหน่วยลงทุนดังกล่าวเองด้วย ย่อหน้าที่ 32ก ไม่อนุญาตให้กิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ถือโดยกองทุนดังกล่าวด้วยราคาทุนบางส่วนและมูลค่ายุติธรรมบางส่วน

32ค. หากกิจการเลือกวิธีที่แตกต่างกันสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสองประเภทตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 32ก การขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนระหว่างกลุ่มสินทรัพย์ซึ่งใช้วิธีที่แตกต่างกันต้องรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมและการเปลี่ยนแปลงสะสมในมูลค่ายุติธรรมต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หากเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากกลุ่มที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมมายังกลุ่มที่ใช้วิธีราคาทุน มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่ขาย ถือเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์นั้น

วิธีมูลค่ายุติธรรม

33. หลังจากรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว กิจการที่เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยมูลค่ายุติธรรม ยกเว้นในกรณีที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 53

34. เมื่อส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ของผู้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานถูกจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามย่อหน้าที่ 6 กิจการไม่สามารถเลือกนโยบายการบัญชีตามย่อหน้าที่ 30 ได้อีกต่อไป แต่ต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น

35. กิจการต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น

36. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน คือราคาที่อสังหาริมทรัพย์นั้นมีการแลกเปลี่ยนระหว่างผู้ที่มีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนในลักษณะของผู้ที่ไม่เกี่ยวข้องกัน (ดูย่อหน้าที่ 5) มูลค่ายุติธรรมจะไม่รวมราคาส่วนที่ปรับเพิ่มขึ้นหรือลดลงเนื่องจากเงื่อนไขหรือสถานการณ์พิเศษ เช่น การจัดหาเงินแบบพิเศษ การขายและการเช่ากลับคืน ข้อเสนอหรือสิทธิพิเศษที่ได้รับจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการขาย

37. กิจการต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมโดยไม่หักต้นทุนในการทำรายการที่อาจเกิดขึ้นในการขายหรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น

38. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องสะท้อนถึงสภาพตลาด ณ วันที่ในงบดุล

39. มูลค่ายุติธรรมเป็นมูลค่าเฉพาะ ณ เวลาในวันใดวันหนึ่งเท่านั้นเนื่องจากสภาพของตลาดอาจเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น จำนวนที่รายงานเป็นมูลค่ายุติธรรมอาจไม่ถูกต้องหรือไม่เหมาะสมหากทำการประมาณ ณ เวลาอื่น คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมนั้นมีข้อสมมติว่า การแลกเปลี่ยนและการสิ้นสุดของสัญญาขายเกิดขึ้นพร้อมกัน โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงในราคาที่ตกลงกันระหว่างบุคคลที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ที่มีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเกิดขึ้นหากการแลกเปลี่ยนและการสิ้นสุดของสัญญาขายเกิดขึ้นไม่พร้อมกัน

40. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนสะท้อนถึง รายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในปัจจุบัน และข้อสมมติที่มีเหตุผลและมีหลักฐานสนับสนุนได้ โดยข้อสมมตินั้นสะท้อนถึงสิ่งที่ผู้มีความรอบรู้และเต็มใจได้คาดการณ์เกี่ยวกับรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าในอนาคตภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ในขณะเดียวกันก็จะต้องสะท้อนถึงกระแสเงินสดจ่ายต่าง ๆ (รวมทั้งค่าเช่า และกระแสเงินสดจ่ายอื่น ๆ) ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเนื่องจาก อสังหาริมทรัพย์ กระแสเงินสดจ่ายบางรายการได้สะท้อนอยู่ในหนี้สินแล้ว ในขณะที่บางรายการยังไม่มีการรับรู้ในงบการเงินจนกระทั่งในภายหลัง (ตัวอย่าง การจ่ายเงินรายงวด เช่น ค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น)

41. ย่อหน้าที่ 25 ได้ระบุหลักเกณฑ์ในการรับรู้เมื่อเริ่มแรกของราคาทุนของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่า ย่อหน้าที่ 33 กำหนดให้กิจการต้องวัดมูลค่าส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่าใหม่ให้เป็นมูลค่ายุติธรรม (ถ้าจำเป็น) ในสัญญาเช่าที่มีการเจรจาต่อรองที่อัตราตลาด มูลค่ายุติธรรมของส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่เช่า ณ วันที่ได้สินทรัพย์มาสุทธิด้วยค่าเช่าทั้งสิ้นที่คาดไว้ (รวมทั้งรายจ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินที่รับรู้) ต้องมีค่าเท่ากับศูนย์ มูลค่ายุติธรรมต้องไม่เปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าในทางบัญชี สินทรัพย์ที่เช่าและหนี้สินจะถูกรับรู้ด้วยมูลค่ายุติธรรมหรือด้วยมูลค่าปัจจุบันของค่าเช่าขั้นต่ำตามย่อหน้าที่ 20 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า ดังนั้น การวัดมูลค่าใหม่ของสินทรัพย์ที่เช่าจากราคาทุนที่กำหนดในย่อหน้าที่ 25 เป็นมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 33 ต้องไม่ทำให้เกิดผลกำไรหรือผลขาดทุนเริ่มแรก ยกเว้นมูลค่ายุติธรรมนี้มีการวัดมูลค่า ณ เวลาที่ต่างกันไป กรณีดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเมื่อการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมเกิดขึ้นภายหลังจากการรับรู้เมื่อเริ่มแรก

42. คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมอ้างอิงถึง “ความรอบรู้และเต็มใจ” ในที่นี้ “ความรอบรู้” หมายถึง ทั้งผู้ซื้อและผู้ขายได้รับข้อมูลอย่างสมเหตุผลเกี่ยวกับลักษณะและคุณสมบัติของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมถึงประโยชน์ใช้สอยที่แท้จริง ศักยภาพในการใช้สินทรัพย์ และสภาพของตลาด ณ วันที่ในงบดุล ผู้ซื้อที่มีความเต็มใจมีแรงจูงใจที่จะซื้อแต่ไม่ใช่การบังคับให้ซื้อ ผู้ซื้อนี้ต้องไม่มีความกระตือรือร้นมากเกินไปที่จะซื้อหรือมุ่งมั่นที่จะซื้อในราคาใดก็ได้ ผู้ที่จะซื้อ จะไม่จ่ายซื้อ ณ ราคาที่สูงกว่าราคาตลาดที่กำหนดโดยผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจที่จะซื้อขาย

43. ผู้ขายที่มีความเต็มใจขายต้องไม่ใช่ผู้ที่มีความกระตือรือร้นมากเกินไปที่จะขาย หรือผู้ที่ถูกบังคับให้ขาย ณ ราคาใดก็ได้ หรือผู้ที่ประวิงการขายเพื่อให้ได้ราคาขายที่ไม่ถือเป็นราคาที่เหมาะสมในสภาพตลาดปัจจุบัน ผู้ขายที่มีความเต็มใจขายเป็นผู้ที่มีแรงจูงใจที่จะขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามเงื่อนไขของตลาดเพื่อให้ได้ราคาที่ดีที่สุด ในสถานการณ์จริง เจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่แท้จริงจะไม่เข้าข่ายข้อพิจารณานี้ เพราะผู้ขายที่มีความเต็มใจขายเป็นเจ้าของในทางทฤษฎี (ตัวอย่างเช่น ผู้ขายที่เต็มใจขายจะไม่คำนึงถึงสถานการณ์ทางภาษีที่เฉพาะของเจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน)

44. คำนิยามของมูลค่ายุติธรรมอ้างถึง รายการที่ผู้ซื้อและผู้ขายที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ซึ่งหมายถึง รายการที่ผู้มีส่วนร่วมไม่มีความสัมพันธ์กันเป็นพิเศษที่ก่อให้เกิดการตกลงราคาซึ่งไม่ได้สะท้อนถึงสภาพตลาด รายการนี้เกิดขึ้นระหว่างผู้มีส่วนร่วมไม่มีความเกี่ยวข้องกันและเจรจาต่อรองในลักษณะที่เป็นอิสระจากกัน

45. ตามปกติหลักฐานที่ดีที่สุดของมูลค่ายุติธรรม คือ ราคาปัจจุบันในตลาดที่มีการซื้อขายคล่องสำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันทั้งสภาพและทำเลที่ตั้งและอยู่ภายใต้เงื่อนไขของสัญญาเช่าหรือสัญญาอื่น ๆ ที่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องระบุความแตกต่างในลักษณะ ทำเลที่ตั้ง หรือสภาพของอสังหาริมทรัพย์ หรือเงื่อนไขในสัญญาเช่าหรือสัญญาอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์

46. หากไม่มีราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 45 ให้กิจการพิจารณาข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ รวมถึง
    46.1 ราคาปัจจุบันในตลาดซื้อขายคล่องของอสังหาริมทรัพย์ที่มีลักษณะ สภาพ หรือทำเลที่ตั้งที่แตกต่างกัน (หรืออยู่ภายใต้สัญญาเช่าหรือสัญญาอื่น ๆ ที่แตกต่างกัน) โดยปรับปรุงให้สะท้อนถึงความแตกต่างนั้น
    46.2 ราคาล่าสุดของอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในตลาดที่มีระดับการซื้อขายคล่องรองลงมา โดยปรับปรุงให้สะท้อนถึงการเปลี่ยนแปลงในสภาพเศรษฐกิจตั้งแต่วันที่เกิดการซื้อขายด้วยราคานั้น และ
    46.3 ประมาณการกระแสเงินสดคิดลดโดยใช้พื้นฐานของประมาณการที่เชื่อถือได้ของกระแสเงินสดในอนาคต ที่สนับสนุนด้วยเงื่อนไขของสัญญาเช่าที่มีอยู่และสัญญาอื่น ๆ และ (ถ้าเป็นไปได้) หลักฐานภายนอก เช่น ค่าเช่าในตลาดปัจจุบันของอสังหาริมทรัพย์ที่คล้ายคลึงกันในทำเลเดียวกันและสภาพเหมือนกัน และใช้อัตราคิดลดที่สะท้อนถึงการประเมินของตลาดปัจจุบันในเรื่องของความไม่แน่นอนของมูลค่าและจังหวะเวลาของกระแสเงินสด

47. ในบางกรณี แหล่งต่าง ๆ ที่กล่าวถึงในย่อหน้าก่อนอาจให้ข้อสรุปเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่แตกต่างกัน กิจการต้องพิจารณาถึงเหตุผลของความแตกต่างนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่ประมาณขึ้นอย่างน่าเชื่อถือที่สุดภายใต้ช่วงของการประมาณมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผล

48. ในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานชัดเจนตั้งแต่เมื่อกิจการเริ่มได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เดิมเริ่มเปลี่ยนเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังจากการก่อสร้างหรือการพัฒนาเสร็จสมบูรณ์ หรือหลังจากการเปลี่ยนแปลงประโยชน์ใช้สอย) โดยหลักฐานนั้นชี้ชัดว่า/ความผันแปรในช่วงของประมาณการมูลค่ายุติธรรมที่สมเหตุสมผลนั้นสูงมาก และเป็นการยากที่จะประมาณความน่าจะเป็นของประมาณการดังกล่าว จนทำให้ประโยชน์ของการใช้ตัวเลขประมาณการมูลค่ายุติธรรมเพียงค่าเดียว

นั้นมีน้อยมาก กรณีเช่นนี้ อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์นั้นไม่สามารถหาได้อย่างน่าเชื่อถือและอย่างต่อเนื่อง (ดูย่อหน้าที่ 53)

49. มูลค่ายุติธรรมแตกต่างจากมูลค่าจากการใช้ตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ มูลค่ายุติธรรมสะท้อนถึงความรู้และการประมาณของผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจ ในทางตรงกันข้าม มูลค่าจากการใช้สะท้อนถึงการประมาณของกิจการ รวมถึงผลกระทบของปัจจัยต่าง ๆ ที่มีเฉพาะต่อกิจการและไม่เกี่ยวข้องกับกิจการโดยทั่วไป ตัวอย่างเช่น มูลค่ายุติธรรมจะไม่สะท้อนถึงปัจจัยต่อไปนี้ เนื่องจากโดยปกติแล้วผู้ซื้อและผู้ขายที่รอบรู้และเต็มใจในการซื้อขายมักจะไม่มีข้อมูลดังกล่าว
    49.1 มูลค่าส่วนเพิ่มที่เกิดจากการมีกลุ่มของอสังหาริมทรัพย์ในพื้นที่ต่าง ๆ ในพื้นที่ต่าง ๆ
    49.2 การประสานประโยชน์ จากการใช้สังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนร่วมกับสินทรัพย์อื่น ๆ
    49.3 สิทธิหรือข้อจำกัดทางกฎหมายที่มีผลเฉพาะต่อเจ้าของสินทรัพย์คนปัจจุบันเท่านั้นและ
    49.4 ส่วนได้เสียหรือภาระทางภาษีที่เกิดขึ้นอย่างเฉพาะเจาะจงต่อเจ้าของสินทรัพย์คนปัจจุบันเท่านั้น

50. ในการหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องไม่บันทึกสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ถูกรับรู้ไว้ในงบดุลแล้วซ้ำอีก เช่น
    50.1 อุปกรณ์ เช่น ลิฟต์ หรือเครื่องปรับอากาศมักเป็นส่วนควบของอาคาร และโดยทั่วไปจะรวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมากกว่าจะแยกรับรู้ต่างหากเป็นรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์
    50.2 หากให้เช่าสำนักงานที่ตกแต่งพร้อมเฟอร์นิเจอร์แล้ว โดยทั่วไปมูลค่ายุติธรรมของสำนักงานจะรวมมูลค่ายุติธรรมของเฟอร์นิเจอร์ไว้แล้วเนื่องจากรายได้ค่าเช่าได้รวมถึงการใช้เฟอร์นิเจอร์ดังกล่าวด้วย เมื่อเฟอร์นิเจอร์ได้รวมอยู่ในมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว กิจการต้องไม่รับรู้รายการเฟอร์นิเจอร์เป็นสินทรัพย์ที่แยกต่างหาก
    50.3 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต้องไม่รวมรายได้ค่าเช่ารับล่วงหน้าหรือรายได้ค่าเช่าจากสัญญาเช่าดำเนินงานค้างรับ เนื่องจากกิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินแยกต่างหาก
    50.4 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ถือครองภายใต้สัญญาเช่าสะท้อนถึงกระแสเงินสดที่คาดว่าจะได้รับ (รวมถึงค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้นซึ่งกิจการต้องจ่ายในอนาคต) ดังนั้นหากการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์ที่ได้เป็นมูลค่าสุทธิจากจำนวนเงินทั้งหมดที่คาดว่าจะต้องจ่าย จึงจำเป็นที่จะต้องบวกกลับหนี้สินจากสัญญาเช่าที่ได้รับรู้เพื่อให้ได้มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพื่อใช้ในทางบัญชี

51. มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไม่ได้สะท้อนถึงรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตที่จะจ่ายเพื่อปรับปรุงหรือทำให้อสังหาริมทรัพย์นั้นดีขึ้น และไม่ได้สะท้อนถึงส่วนได้เสียในอนาคตที่เกี่ยวข้องที่จะได้รับจากรายจ่ายฝ่ายทุนในอนาคตนั้น

52. ในบางกรณี กิจการคาดได้ว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จะต้องจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (นอกเหนือจากรายจ่ายที่เกี่ยวกับหนี้สินที่รับรู้แล้ว) สูงกว่ามูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่จะได้รับในอนาคต กิจการต้องใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2548) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่

อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ในการพิจารณาว่าควรรับรู้รายการหนี้สินหรือไม่ และหากต้องรับรู้รายการหนี้สินจะวัดมูลค่าหนี้สินอย่างไร

กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ

53. ข้อสันนิษฐานที่โต้แย้งได้อย่างหนึ่งคือกิจการจะสามารถหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตามในกรณียกเว้นซึ่งมีหลักฐานที่ชัดเจนว่า เมื่อกิจการเริ่มได้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมา (หรือเมื่ออสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่ได้เปลี่ยนสภาพเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเนื่องจากได้ก่อสร้างอาคารเสร็จสมบูรณ์หรือเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงลักษณะการใช้งานของสินทรัพย์) กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างต่อเนื่องและน่าเชื่อถือ กรณีนี้จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อรายการซื้อขายทางการตลาดที่เทียบเคียงได้ไม่เกิดขึ้นบ่อยและการประมาณมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีอื่น (เช่น การประมาณการโดยใช้ประมาณการกระแสเงินสดคิดลด) ไม่สามารถจัดทำได้ ในกรณีนี้ กิจการต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์โดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ โดยสมมติให้มูลค่าคงเหลือของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเท่ากับศูนย์ กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จนกว่าจะมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น

54. ในกรณียกเว้นตามเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าก่อน กิจการต้องใช้วิธีราคาทุนในการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แล้ว กิจการยังคงต้องวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่นด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีดังกล่าว แม้ว่ากิจการต้องใช้วิธีราคาทุนสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหนึ่งรายการ กิจการยังคงใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์รายการอื่น ๆ ได้

55. หากกิจการใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยมูลค่ายุติธรรมแล้ว กิจการต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าอย่างต่อเนื่องจนกว่าจะมีการจำหน่าย (หรือจนกระทั่งอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นกลายมาเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน หรือกิจการเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์นั้นเพื่อขายตามปกติธุรกิจในภายหลัง) แม้ว่ารายการในตลาดที่เทียบเคียงกันได้จะเกิดขึ้นน้อยลงหรือหาราคาตลาดได้ยากขึ้นก็ตาม

วิธีราคาทุน

56. หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก กิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุนต้องวัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนทั้งหมดด้วยแนวทางที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เว้นแต่เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่รอจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่เข้าเงื่อนไขการจัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่รอจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย)

ต้องวัดมูลค่าตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

การโอน

57. การโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปยังบัญชีอื่น ๆ หรือโอนจากบัญชีอื่น ๆ มาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานของอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยมีหลักฐานข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

57.1 เริ่มมีการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน

57.2 เริ่มมีการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือ

57.3 สิ้นสุดการใช้งานอสังหาริมทรัพย์ภายในกิจการเอง ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

57.4 เริ่มสัญญาเช่าแบบดำเนินงานกับกิจการอื่น ทำให้มีการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

57.5 สิ้นสุดการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ทำให้มีการโอนจากอสังหาริมทรัพย์ระหว่างการก่อสร้างหรือการพัฒนา (ซึ่งอยู่ภายใต้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์) ไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

58. ย่อหน้า 57.2 กำหนดให้กิจการโอนอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปเป็นสินค้าคงเหลือก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานโดยมีหลักฐานของการเริ่มพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อมีไว้ขาย เมื่อกิจการตัดสินใจที่จะจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยไม่มีการพัฒนา กิจการต้องถือว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจนกว่าจะมีการตัดรายการออกจากงบดุล และไม่ถือว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นเป็นสินค้าคงเหลือ ในทำนองเดียวกัน หากกิจการเริ่มปรับปรุงอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีอยู่ในปัจจุบันโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนต่อในอนาคตกิจการไม่ต้องโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานในระหว่างที่มีการปรับปรุง

59. ย่อหน้า 60 ถึง 65 ใช้กับการรับรู้รายการและวัดมูลค่าในกรณีที่กิจการเลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน การโอนระหว่างอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานกับสินค้าคงเหลือจะไม่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลงและจะไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง

60. ในการโอนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมไปเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานหรือสินค้าคงเหลือ ให้ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งานเป็นราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะบันทึกตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินค้าคงเหลือ

61. หากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ จนถึงวันที่มีการเปลี่ยนแปลงการใช้งาน กิจการต้องปฏิบัติกับผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้น ระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมด้วยวิธีการเดียวกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

62. กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาของอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งานและรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าจนถึงวันที่อสังหาริมทรัพย์นั้นได้เปลี่ยนมาเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องปฏิบัติต่อผลต่างที่เกิดขึ้น ณ วันนั้นระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้นด้วยวิธีการเดียวกันกับการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กล่าวคือ

62.1 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ลดลงให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตามหากสินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและมียอดคงค้างอยู่ในบัญชี “ส่วนเกินทุนจากตีราคาสินทรัพย์” ในส่วนของผู้ถือหุ้น ส่วนที่ลดลงต้องนำไปหักออกจากบัญชี “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ก่อน และ

62.2 กรณีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น ให้รับรู้ดังนี้

62.2.1 หากมูลค่าตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นเป็นการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เคยบันทึกไว้ จำนวนที่เพิ่มขึ้นให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด จำนวนที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนที่ทำให้มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์กลับไปเท่ากับมูลค่าที่ควรจะเป็น (สุทธิจากค่าเสื่อมราคา) หากไม่เคยมีการรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่ามาก่อน

62.2.2 ส่วนที่เพิ่มขึ้นที่คงเหลือจากข้อ 62.2.1 ให้บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของภายใต้บัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ หากมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในเวลาต่อมา ให้โอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไปยังกำไรสะสม การโอนส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์จะไม่ทำผ่านกำไรหรือขาดทุน

63. การโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันที่โอน กับมูลค่าตามบัญชีก่อนการโอนในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

64. วิธีปฏิบัติในการโอนจากสินค้าคงเหลือไปเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม ถือว่ามีความสม่ำเสมอกับวิธีปฏิบัติในการขายสินค้าคงเหลือ

65. เมื่อกิจการเสร็จสิ้นการก่อสร้างหรือการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่สร้างขึ้นเอง ที่จะบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม กิจการต้องบันทึกผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ ณ วันเสร็จสิ้นกับมูลค่าตามบัญชีก่อนหน้านั้นในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด

การจำหน่าย

66. กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบดุลเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก

67. การจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจเกิดจากการขายหรือการทำสัญญาเช่าการเงิน ในการพิจารณาวันที่ถือเป็นวันจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องใช้เกณฑ์ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง รายได้ ในการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าและพิจารณาแนวปฏิบัติ ที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า ใช้ได้กับการจำหน่ายโดยการทำสัญญาเช่าการเงิน หรือการขายและเช่ากลับคืน

68. ตามหลักการรับรู้รายการในย่อหน้าที่ 16 หากกิจการรับรู้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนส่วนของสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ กิจการต้องตัดมูลค่าตามบัญชีของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนออก ในกรณีที่กิจการบันทึกบัญชีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้วิธีราคาทุน ส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนอาจไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคาแยกต่างหาก หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถหามูลค่าตามบัญชีเฉพาะของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน กิจการอาจใช้ต้นทุนของการเปลี่ยนแทนเป็นตัวบ่งชี้ถึงต้นทุนของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน ณ เวลาที่กิจการได้มาหรือสร้างสินทรัพย์นั้น ตามวิธีมูลค่ายุติธรรม มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอาจสะท้อนถึงการลดมูลค่าของส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนนั้นแล้ว ในกรณีอื่น ๆ อาจเป็นไปได้ยากที่จะประเมินว่ามูลค่ายุติธรรมที่ลดลงเนื่องจากส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทนเป็นเท่าใด กรณีที่ยากในการปฏิบัติทางเลือกหนึ่งสำหรับการลดลงของมูลค่ายุติธรรมอันเนื่องมาจากชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนแทน คือให้รวมต้นทุนของการเปลี่ยนแทนไว้ในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ จากนั้นจึงทำการประเมินมูลค่ายุติธรรมใหม่ตามที่กำหนดไว้สำหรับกรณีการต่อเติมที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแทน

69. ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่างจำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือจำหน่ายสินทรัพย์นั้น (เว้นแต่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า ได้กำหนดเกี่ยวกับการขายและเช่ากลับคืนไว้เป็นอย่างอื่น)

70. กิจการรับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเมื่อเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม ในกรณีที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยให้มีการผ่อนชำระเป็นงวด ให้รับรู้สิ่งตอบแทนที่จะได้รับเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาเทียบเท่าราคาเงินสด ผลต่างระหว่างจำนวนที่จะได้รับกับราคาเทียบเท่าราคาเงินสดจะรับรู้เป็นรายได้ดอกเบี้ยโดยใช้วิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง (ปรับปรุง 2550) รายได้

71. กิจการต้องปฏิบัติมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ ที่เหมาะสมสำหรับหนี้สินที่กิจการยังคงมีพันธะผูกพันอยู่หลังจากที่ได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนไปแล้ว

72. ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สามสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า โอนให้ หรือยกเลิก ต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น

73. การด้อยค่าหรือผลขาดทุนจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน การขอเงินคืนหรือการจ่ายเงินค่าชดเชยจากบุคคลที่สาม และการซื้อที่เกิดขึ้นภายหลังหรือการก่อสร้างสินทรัพย์เพื่อเปลี่ยนแทน เป็นเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และต้องบันทึกบัญชีแยกจากกันดังต่อไปนี้

73.1 การด้อยค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รับรู้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

73.2 การเลิกใช้หรือการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รับรู้ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 66 ถึง 71 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

73.3 ค่าชดเชยจากบุคคลที่สามสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ด้อยค่า โอนให้ หรือยกเลิก ให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการมีสิทธิที่จะได้รับค่าชดเชยนั้น

73.4 ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ฟื้นฟู ซื้อ หรือก่อสร้างเพื่อเปลี่ยนแทน ให้ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 20 ถึง 29 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

การเปิดเผยข้อมูล

วิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน

74. การเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้กำหนดเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เรื่อง สัญญาเช่า ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า เจ้าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจะต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาเช่าด้านผู้ให้เช่า กิจการซึ่งครอบครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนตามวิธีสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานต้องเปิดเผยข้อมูลด้านผู้เช่าสำหรับสัญญาเช่าการเงิน และด้านผู้ให้เช่าสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน

75. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้

75.1 กิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมหรือวิธีราคาทุน

75.2 หากกิจการใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม กิจการจัดประเภทและบันทึกส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์ที่ถือตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือไม่ และในสถานการณ์ใด

75.3 หากการจัดประเภททำได้ยาก (ดูย่อหน้าที่ 14) เกณฑ์ที่กิจการใช้ในการแยกอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และเกณฑ์ในการแยกออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายตามปกติธุรกิจ

75.4 วิธีการและข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน รวมทั้งข้อความที่ระบุว่าการกำหนดมูลค่ายุติธรรมมีหลักฐานสนับสนุนจากตลาด หรือกำหนด ๆ จากปัจจัยอื่น (ซึ่งกิจการต้องเปิดเผยข้อมูล) เนื่องจากลักษณะเฉพาะของอสังหาริมทรัพย์นั้นและการขาดข้อมูลของตลาดที่เปรียบเทียบได้

75.5 ระดับที่มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน (ซึ่งได้มีการวัดมูลค่าหรือเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงิน) ได้มีการประเมินโดยผู้ประเมินอิสระซึ่งมีคุณสมบัติของผู้เชี่ยวชาญใน

วิชาชีพและมีประสบการณ์ในทำเลที่ตั้งและประเภทของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่มีการประเมินนั้น หากไม่มีการประเมินดังกล่าวกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงไว้ด้วย

75.6 จำนวนที่ได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับ

75.6.1 รายได้ค่าเช่าจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

75.6.2 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด และ

75.6.3 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางตรง (รวมทั้งค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา) ที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนซึ่งไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้ค่าเช่าสำหรับงวด

75.6.4 การเปลี่ยนแปลงสะสมในมูลค่ายุติธรรมที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนจากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากกลุ่มที่ใช้วิธีราคาทุนมายังกลุ่มที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม (ดูย่อหน้าที่ 32ค)

75.7 ข้อจำกัดที่มีและจำนวนที่มีข้อจำกัดในการรับรู้อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือการโอนรายได้และเงินที่ได้รับจากการจำหน่าย

75.8 ข้อตกลงที่สำคัญในการซื้อ ก่อสร้าง หรือพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือในการซ่อมแซม บำรุงรักษา หรือทำให้ดีขึ้น

วิธีมูลค่ายุติธรรม

76. นอกเหนือจากการเปิดเผยตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 75 แล้ว กิจการที่ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 33 ถึง 35 ต้องเปิดเผยข้อมูลในการกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้

76.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการซื้อ กับส่วนเพิ่มที่เกิดจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

76.2 ส่วนเพิ่มที่เกิดจากการรวมกิจการ

76.3 สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่รอจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขาย ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และการจำหน่ายอื่น ๆ

76.4 ผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิจากการตีราคาให้เป็นมูลค่ายุติธรรม

76.5 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน

76.6 การโอนไปหรือโอนจากสินค้าคงเหลือหรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และ

76.7 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

77. เมื่อการวัดมูลค่าที่ได้สำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนมีการปรับปรุงอย่างมีนัยสำคัญเพื่อให้ตรงตามวัตถุประสงค์ของงบการเงิน ตัวอย่างเช่น เพื่อหลีกเลี่ยงการนับซ้ำสินทรัพย์หรือหนี้สินที่ได้รับรู้แล้วเป็นสินทรัพย์และหนี้สินต่างหากตามที่ได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 50 กิจการต้องเปิดเผยการกระทบยอด

ระหว่างการวัดมูลค่าที่ได้ กับการวัดมูลค่าที่ปรับปรุงแล้วซึ่งรวมอยู่ในงบการเงิน โดยแยกแสดงยอดรวม ของภาระผูกพันตามสัญญาเช่าที่รับรู้ซึ่งมีการบวกกลับ และยอดปรับปรุง ที่สำคัญอื่น ๆ

78. ในกรณียกเว้นที่อ้างถึงในย่อหน้าที่ 53 เมื่อกิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยใช้ราคาทุนตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ การกระทบยอดที่ระบุในย่อหน้าที่ 76 จะต้องเปิดเผยจำนวนที่เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นแยกต่างหากจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนอื่น นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผย
    - 78.1 รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
    - 78.2 คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ
    - 78.3 ประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้) และ
    - 78.4 เมื่อมีการจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม
        - 78.4.1 ข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการได้จำหน่ายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ไม่ได้บันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรม
        - 78.4.2 มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันที่จำหน่าย และ
        - 78.4.3 จำนวนผลกำไรหรือขาดทุนที่ได้รับรู้

วิธีราคาทุน

79. นอกจากการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 75 แล้ว กิจการที่ใช้วิธีราคาทุนตามย่อหน้าที่ 56 ต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
    - 79.1 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้
    - 79.2 อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคาที่ใช้
    - 79.3 ราคาทุนและค่าเสื่อมราคาสะสม (ยอดรวมกับขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม) ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด
    - 79.4 การกระทบยอดระหว่างมูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ณ วันต้นงวดกับวันสิ้นงวดโดยแสดงถึงรายการดังต่อไปนี้
        - 79.4.1 ส่วนเพิ่มโดยแสดงแยกกันระหว่างส่วนเพิ่มที่เกิดจากการซื้อกับส่วนเพิ่มที่เกิดจากการรวมรายจ่ายในภายหลังเข้าเป็นต้นทุนของสินทรัพย์
        - 79.4.2 ส่วนเพิ่มที่เกิดจากการรวมกิจการ
        - 79.4.3 สินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นเป็นถือไว้เพื่อขาย หรือรวมอยู่ในกลุ่มสินทรัพย์ที่รอจำหน่ายซึ่งจัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก และการจำหน่ายอื่น ๆ
        - 79.4.4 ค่าเสื่อมราคา
        - 79.4.5 ขาดทุนจากการด้อยค่าที่รับรู้และจำนวนขาดทุนจากการด้อยค่าที่กลับรายการในระหว่างงวดตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

79.4.6 ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่เกิดจากการแปลงค่างบการเงินไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอรายงานที่แตกต่างออกไป และจากการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศมาเป็นสกุลเงินของหน่วยงานที่เสนอรายงาน

79.4.7 การโอนไปหรือโอนจากสินค้าคงเหลือหรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน และ

79.4.8 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

79.5 มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ในกรณียกเว้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 53 เมื่อกิจการไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

79.5.1 รายละเอียดของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

79.5.2 คำอธิบายถึงสาเหตุที่ไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ และ

79.5.3 ประมาณการช่วงของมูลค่ายุติธรรมที่มีความเป็นไปได้สูง (หากสามารถหาได้)

การปฏิบัติช่วงเปลี่ยนแปลง

วิธีมูลค่ายุติธรรม

80. กิจการที่ได้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก โดยได้เลือกจัดประเภทและบันทึกบัญชีส่วนได้เสียในอสังหาริมทรัพย์บางรายการหรือทุกรายการตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องรับรู้ผลกระทบของการเลือกนั้นเป็นการปรับปรุงในกำไรสะสมยกมาสำหรับงวดที่กิจการได้เลือกวิธีการบัญชีนี้เป็นครั้งแรก นอกจากนี้

80.1 หากกิจการได้เคยเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมต่อสาธารณะ (ไม่ว่าจะเปิดเผยในงบการเงินหรือที่ใดก็ตาม) มูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในงวดก่อนหน้านั้น (ซึ่งการกำหนดมูลค่าทำให้มูลค่ายุติธรรมเป็นไปตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 5 และแนวปฏิบัติในย่อหน้าที่ 36 ถึง 52) กิจการอาจปฏิบัติดังนี้

80.1.1 ปรับปรุงกำไรสะสมยกมาต้นงวดในงวดแรกที่สุดที่ได้มีการนำเสนอมูลค่ายุติธรรมนั้น และ

80.1.2 ทำการปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดดังกล่าว

80.2 หากกิจการไม่เคยเปิดเผยข้อมูลตาม 80.1 ต่อสาธารณะ กิจการไม่ต้องปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบและต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ไว้

81. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีปฏิบัติที่แตกต่างจากข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 กำหนดให้ปรับปรุงย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบเว้นแต่จะทำไม่ได้ในทางปฏิบัติ

82. เมื่อกิจการเริ่มปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก การปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย

วิธีราคาทุน

83. เมื่อกิจการเริ่มใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรกและเลือกใช้วิธีราคาทุนให้ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การ

เปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด ผลกระทบจากการเปลี่ยนนโยบายการบัญชีให้รวมถึงการจัดประเภทใหม่ของส่วนเกินทุนจากการตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเพิ่มด้วย

84. ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 27 ถึง 29 เกี่ยวกับการวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่ได้มาโดยการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ให้ถือเป็นการเปลี่ยนทันทีเฉพาะรายการในอนาคต

วันถือปฏิบัติ

85. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถปฏิบัติใช้มาตรฐานนี้ก่อนกำหนดได้ หากกิจการนำมาตรฐานฉบับนี้มาถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นก่อน 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20
เรื่อง
การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล
และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล พ.ศ. 2549 (IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance (2006))

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20
เรื่อง
การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล
และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	**1-2**
คำนิยาม	**3-6**
เงินอุดหนุนจากรัฐบาล	**7- 33**
เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน	23
การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์	24-28
การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้	29-31
การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาล	32-33
ความช่วยเหลือจากรัฐบาล	**34-38**
การเปิดเผยข้อมูล	**39**
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	**40**
วันถือปฏิบัติ	**41**

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 41 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน โดยตัวอักษรหนาดำถือเป็นหลักการที่สำคัญ และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบอื่น

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับรายการต่อไปนี้
   - 2.1 ปัญหาที่เป็นกรณีพิเศษเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลในงบการเงิน ที่สะท้อนถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา หรือการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในลักษณะเดียวกัน
   - 2.2 ความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ให้แก่กิจการในรูปของประโยชน์ทางภาษี เช่น ช่วงระยะเวลาปลอดภาษี เครดิตภาษีเงินลงทุน การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง และการลดอัตราภาษีเงินได้
   - 2.3 การที่รัฐบาลเข้ามาร่วมเป็นเจ้าของกิจการ
   - 2.4 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลซึ่งกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม (เมื่อมีการประกาศใช้)

คำนิยาม

3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

รัฐบาล	**หมายถึง**	**รัฐบาล หน่วยราชการ และหน่วยงานที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานในระดับท้องถิ่น ระดับประเทศ หรือระดับระหว่างประเทศ**
ความช่วยเหลือจากรัฐบาล	**หมายถึง**	**การที่รัฐบาลให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจโดยเฉพาะเจาะจงแก่กิจการใดกิจการหนึ่งหรือกลุ่มกิจการที่มีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่รัฐบาลกำหนด ความช่วยเหลือจากรัฐบาลตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่รวมถึงประโยชน์ที่รัฐบาลให้โดยทางอ้อม ซึ่งมีผลต่อเงื่อนไขการค้าโดยทั่วไป เช่น การจัดสร้างสาธารณูปโภคในพื้นที่ที่กำลัง**

		พัฒนา หรือการออกข้อกำหนดทางการค้าที่จำกัดความสามารถในการแข่งขันของคู่แข่งทางการค้า
เงินอุดหนุนจากรัฐบาล	**หมายถึง**	**ความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปของการโอนทรัพยากรให้แก่กิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับการที่กิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการทั้งที่ได้ปฏิบัติแล้วในอดีตและที่จะปฏิบัติในอนาคต เงินอุดหนุนจากรัฐบาลไม่รวมถึงความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างสมเหตุสมผลและรายการค้าที่ทำกับรัฐบาลซึ่งไม่สามารถแยกจากรายการค้าตามปกติของกิจการ**
เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์	**หมายถึง**	**เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มีเงื่อนไขหลักให้กิจการที่เข้าข่ายได้รับเงินอุดหนุนต้องซื้อ สร้าง หรือได้มาซึ่งสินทรัพย์ระยะยาวโดยอาจมีเงื่อนไขรองที่เกี่ยวกับการจำกัดประเภทหรือสถานที่ตั้งของสินทรัพย์หรือระยะเวลาที่กิจการต้องจัดหาหรือถือครองสินทรัพย์นั้น**
เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้	**หมายถึง**	**เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่ไม่ใช่เงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์**
เงินกู้ยืมที่ได้รับการยกหนี้	**หมายถึง**	**เงินกู้ยืมที่ผู้ให้กู้ยืมสละสิทธิการรับชำระหนี้เมื่อเกิดเหตุการณ์เป็นไปตามเงื่อนไข ที่กำหนดไว้**
มูลค่ายุติธรรม	**หมายถึง**	**จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กันในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน**

4. ความช่วยเหลือจากรัฐบาลมีหลายรูปแบบซึ่งแต่ละรูปแบบมีลักษณะและเงื่อนไขในการให้ความช่วยเหลือที่แตกต่างกัน ความช่วยเหลือจากรัฐบาลอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการสนับสนุนให้กิจการเริ่มดำเนินการบางประการที่ตามปกติแล้วกิจการจะไม่ทำหากไม่ได้รับความช่วยเหลือดังกล่าว

5. การได้รับความช่วยเหลือจากรัฐบาลอาจมีนัยสำคัญต่อการจัดทำงบการเงินของกิจการด้วยเหตุผลสองประการ ประการแรก เมื่อกิจการได้รับทรัพยากรตามความช่วยเหลือจากรัฐบาล กิจการต้องกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมกับการรับโอนทรัพยากรนั้น ประการที่สอง กิจการควรเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ ขอบเขตของ

ประโยชน์ที่กิจการได้รับจากความช่วยเหลือดังกล่าวในระหว่างงวดที่เสนอรายงาน ซึ่งจะช่วยในการเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการกับงบการเงินงวดก่อน และการเปรียบเทียบงบการเงินกับกิจการอื่น

6 บางครั้งเงินอุดหนุนจากรัฐบาลอาจมีชื่อเรียกอื่นเช่น เงินสนับสนุน เงินพยุงราคาสินค้าและบริการ หรือเงินเพิ่มพิเศษ เป็นต้น

เงินอุดหนุนจากรัฐบาล

7. กิจการต้องไม่รับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลและความช่วยเหลือที่ไม่เป็นตัวเงินด้วยมูลค่ายุติธรรมจนกว่าจะเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่าเป็นไปตามทุกข้อดังต่อไปนี้

7.1 กิจการจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนที่กำหนดไว้

7.2 กิจการจะได้รับเงินอุดหนุนนั้น

8. กิจการต้องไม่รับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลจนกว่าจะเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนและกิจการจะได้รับเงินอุดหนุนนั้น การที่กิจการได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลมิได้เป็นหลักฐานที่ทำให้สรุปได้ว่ากิจการได้ปฏิบัติหรือจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนนั้น

9. รูปแบบของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการได้รับไม่มีผลกระทบต่อวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่กิจการใช้กับเงินอุดหนุนดังกล่าว ดังนั้น ไม่ว่ากิจการจะได้รับเงินอุดหนุนเป็นเงินสดหรือจะได้รับในรูปของการลดหนี้สินที่มีต่อรัฐบาล กิจการต้องบันทึกบัญชีเงินอุดหนุนในลักษณะเดียวกัน

10. กิจการต้องถือว่าเงินกู้ยืมที่ได้รับการยกหนี้จากรัฐบาลเป็นเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเมื่อสามารถเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่ากิจการจะสามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขของการยกหนี้นั้น

11. เมื่อกิจการรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาล หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นหรือสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นที่มีความสัมพันธ์กับเงินอุดหนุนดังกล่าวจะต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

12. กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้อย่างเป็นระบบตามเกณฑ์ที่ทำให้สามารถจับคู่รายได้จากเงินอุดหนุนดังกล่าวกับต้นทุนที่เงินอุดหนุนนั้นจ่ายให้เป็นการชดเชย กิจการต้องไม่บันทึกเงินอุดหนุนดังกล่าวโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ

13. แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล อาจแบ่งได้เป็น 2 แนวทาง คือ แนวทางที่หนึ่งบันทึกเป็นทุน โดยกิจการจะบันทึกเงินอุดหนุนจากรัฐบาลไปยังส่วนของเจ้าของโดยตรง แนวทางที่สองบันทึกเป็นรายได้โดยกิจการจะบันทึกเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้สำหรับงวดบัญชีหนึ่ง หรือหลายงวดบัญชี

14. ผู้สนับสนุนแนวทางที่บันทึกเป็นทุนมีเหตุผลดังนี้

14.1 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลถือเป็นกลไกการจัดหาเงิน จึงควรแสดงไว้ในงบดุลมากกว่าที่จะนำไปแสดงหักกลบกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในงบกำไรขาดทุน เนื่องจากกิจการไม่ต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนนี้ให้กับรัฐบาล ดังนั้น กิจการควรบันทึกเงินอุดหนุนนี้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ

14.2 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลไม่ควรรับรู้เข้าในงบกำไรขาดทุน เนื่องจากไม่ได้เป็นสิ่งที่กิจการทำมาหาได้ แต่เป็นเงินได้เปล่าที่รัฐบาลให้เพื่อเป็นสิ่งจูงใจโดยปราศจากต้นทุนที่เกี่ยวข้อง

15. ผู้สนับสนุนแนวทางที่บันทึกเป็นรายได้ให้เหตุผลดังนี้

15.1 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นเงินที่ไม่ได้รับมาจากผู้ถือหุ้น ดังนั้น เงินอุดหนุนจากรัฐบาลจึงไม่ควรบันทึกโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ แต่ควรรับรู้ในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เหมาะสม

15.2 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลส่วนใหญ่ไม่ใช่เงินให้เปล่า เนื่องจากกิจการต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขและภาระผูกพันต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ก่อนที่จะได้รับเงินอุดหนุนนั้น ดังนั้นกิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้เพื่อจับคู่กับต้นทุนที่เกี่ยวข้องที่เงินอุดหนุนนั้นตั้งใจจ่ายให้เป็นการชดเชย

15.3 เงินอุดหนุนจากรัฐบาลถือเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการคลัง เช่นเดียวกับภาษีเงินได้และภาษีอื่น ๆ ในเมื่อกิจการแสดงภาษีเงินได้และภาษีอื่น ๆ เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ดังนั้น กิจการจึงควรบันทึกเงินอุดหนุนจากรัฐบาลไว้ในงบกำไรขาดทุนเช่นเดียวกัน

16. ตามหลักพื้นฐานของแนวทางที่บันทึกเป็นรายได้กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดระยะเวลาที่ทำให้เกิดการจับคู่เงินอุดหนุนดังกล่าวกับต้นทุนที่เกี่ยวข้อง การรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้เมื่อได้รับตัวเงินไม่ถือว่าเป็นไปตามข้อสมมติเรื่องเกณฑ์คงค้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน) การรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้เมื่อได้รับตัวเงินจะนำมาใช้ได้ก็ต่อเมื่อไม่มีเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมในการปันส่วนเงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นรายได้ในงวดอื่น ๆ ที่ไม่ใช่งวดที่กิจการได้รับเงินอุดหนุนนั้น

17. โดยส่วนใหญ่ระยะเวลาที่กิจการรับรู้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลจะเป็นระยะเวลาที่กำหนดได้ค่อนข้างแน่นอน ดังนั้น เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่ายรายการใดต้องรับรู้เป็นรายได้ในงวดเดียวกับที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น ในทำนองเดียวกัน เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์เสื่อมสภาพต้องรับรู้เป็นรายได้ตลอดระยะเวลาการตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาและตามสัดส่วนของค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้น

18. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่ไม่เสื่อมสภาพอาจมีเงื่อนไขที่กำหนดให้กิจการต้องปฏิบัติตามภาระผูกพันบางประการ ซึ่งในกรณีนี้กิจการสามารถรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้ตลอดระยะเวลาที่มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามเงื่อนไขนั้น ตัวอย่างเช่น กิจการได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลในรูปของที่ดินโดยมีเงื่อนไขที่กำหนดให้กิจการต้องสร้างอาคารบนที่ดินนั้น กรณีนี้กิจการควรรับรู้เงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นรายได้ตลอดอายุการใช้งานของอาคารนั้น

19. ในบางครั้งเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการได้รับอาจเป็นเพียงส่วนหนึ่งของความช่วยเหลือทางการเงินหรืองบประมาณที่รัฐบาลให้แก่กิจการ ซึ่งความช่วยเหลือนั้นมีเงื่อนไขหลายประการที่กิจการต้องปฏิบัติตาม ในกรณีดังกล่าว กิจการจำเป็นต้องใช้ความระมัดระวังในการระบุว่าการปฏิบัติตามเงื่อนไขใดทำให้เกิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายรายการใดเพื่อกำหนดระยะเวลาที่จะรับรู้เงินอุดหนุนนั้นเป็นรายได้ ในบางกรณีกิจการอาจต้องใช้เกณฑ์การปันส่วนที่แตกต่างกันสำหรับเงินอุดหนุนแต่ละส่วน

20. สำหรับเงินอุดหนุนค้างรับที่รัฐบาลจะจ่ายชดเชยให้แก่กิจการในภายหลังเพื่อชดเชยกับค่าใช้จ่ายหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้วหรือเพื่อให้ความสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการในทันทีโดยกิจการไม่มีต้นทุนที่ต้องจ่ายในอนาคต กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นรายได้ในงวดที่กิจการมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุน

21. ในบางสถานการณ์กิจการอาจได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การสนับสนุนด้านการเงินแก่กิจการในทันทีมากกว่าที่จะเป็นการจูงใจให้กิจการจ่ายรายจ่ายบางรายการ รัฐบาลอาจจำกัดการให้เงินอุดหนุนกับกิจการใดกิจการหนึ่งเป็นการเฉพาะ และอาจไม่ได้ให้เงินอุดหนุนนั้นกับผู้รับผลประโยชน์ทุกกลุ่ม สถานการณ์ดังกล่าวอาจทำให้กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนนั้นเป็นรายได้ในงวดที่กิจการมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้นพร้อมกับเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้มั่นใจว่าผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงผลกระทบจากเงินอุดหนุนนั้นได้อย่างชัดเจน

22. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่จะจ่ายให้เพื่อชดเชยกับค่าใช้จ่ายหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนให้ถือเป็นรายการค้างรับของกิจการ กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุนดังกล่าวเป็นรายได้ในงวดที่กิจการมีสิทธิได้รับเงินอุดหนุนนั้น พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงผลกระทบจากเงินอุดหนุนนั้นได้อย่างชัดเจน

เงินอุดหนุนจากรัฐบาลในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

23. เงินอุดหนุนจากรัฐบาลอาจอยู่ในรูปของการโอนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ที่ดินหรือทรัพยากรอื่นให้แก่กิจการเพื่อให้กิจการใช้ประโยชน์ ในสถานการณ์ดังกล่าวโดยปกติแล้วกิจการจะต้องประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน และบันทึกสินทรัพย์และเงินอุดหนุนนั้นตามมูลค่ายุติธรรมที่ประเมินได้ กิจการอาจเลือกที่จะบันทึกสินทรัพย์และเงินอุดหนุนนั้นด้วยมูลค่าที่กำหนดไว้ในสัญญา

การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์

24. กิจการต้องแสดงเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์รวมทั้งเงินอุดหนุนจากรัฐบาลในรูปของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินซึ่งวัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมในงบดุล เป็นรายได้รอการรับรู้หรือนำเงินอุดหนุนดังกล่าวมาแสดงหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

25 การแสดงรายการในงบการเงินของเงินอุดหนุนจากรัฐบาล (หรือส่วนของเงินอุดหนุนที่เหมาะสม) ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ สามารถเลือกแสดงได้ 2 วิธี

26. วิธีที่หนึ่งให้กิจการแสดงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้รอการรับรู้และทยอยรับรู้เป็นรายได้ ตามเกณฑ์ที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์

27. วิธีที่สองให้กิจการนำเงินอุดหนุนจากรัฐบาลไปหักจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ตามวิธีนี้กิจการจะรับรู้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้ตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์เสื่อมสภาพในรูปของค่าเสื่อมราคาที่ลดลง

28. การซื้อสินทรัพย์และการได้รับเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องอาจทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในกระแสเงินสดของกิจการ ดังนั้น กิจการควรเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นรายการแยกต่างหากในงบกระแสเงินสดเพื่อแสดงให้

เห็นถึงเงินลงทุนทั้งหมดในสินทรัพย์ โดยไม่ต้องคำนึงว่ากิจการได้นำเงินอุดหนุนดังกล่าวไปหักจากสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องเพื่อการแสดงรายการในงบดุลหรือไม่

การแสดงรายการเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้

29.กิจการอาจแสดงเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน โดยแสดงเป็นรายการแยกต่างหากหรือแสดงภายใต้หมวดรายได้อื่น หรืออาจนำเงินอุดหนุนดังกล่าวไปหักจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในงบกำไรขาดทุน

30.ผู้สนับสนุนการแสดงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเป็นรายการแยกต่างหากให้เหตุผลว่าการนำรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบกันถือเป็นการไม่เหมาะสม และการแสดงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลเป็นรายได้แยกต่างหากจากค่าใช้จ่ายจะทำให้สามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่ได้รับผลกระทบจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ผู้สนับสนุนการนำเงินอุดหนุนไปหักจากค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในงบกำไรขาดทุนโต้แย้งว่าค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลอาจไม่เกิดขึ้นหากกิจการไม่ได้รับเงินอุดหนุนนั้น ดังนั้น การแสดงค่าใช้จ่ายโดยไม่ได้นำเงินอุดหนุนมาหักนั้นอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิดได้

31.การแสดงเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ สามารถเลือกแสดงได้ทั้งสองวิธี ซึ่งกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนดังกล่าวเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจงบการเงินได้อย่างถูกต้อง และกิจการต้องเปิดเผยผลกระทบของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่มีต่อรายได้หรือค่าใช้จ่ายแต่ละรายการแยกต่างหากจากกัน

การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาล

32. การจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาลถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด) หากกิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับรายได้ ในขั้นแรกกิจการต้องนำเงินอุดหนุนที่จ่ายคืนนั้นไปหักจากรายได้รอการรับรู้ที่ได้บันทึกไว้สำหรับเงินอุดหนุนดังกล่าว หากเงินอุดหนุนที่ต้องจ่ายคืนมีจำนวนสูงกว่ายอดคงเหลือในบัญชีรายได้รอการรับรู้ หรือไม่มียอดคงเหลือในบัญชีดังกล่าว กิจการต้องรับรู้ส่วนเกินของเงินอุดหนุนที่ต้องจ่ายคืนนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที หากกิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ กิจการต้องนำเงินอุดหนุนส่วนที่จ่ายคืนนั้นไปเพิ่มมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือลดรายได้รอการรับรู้ด้วยจำนวนที่ต้องจ่ายคืน นอกจากนั้น กิจการต้องรับรู้ผลสะสมของค่าเสื่อมราคาที่เพิ่มขึ้นจนถึงวันที่กิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนจากรัฐบาลนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที

33.ในกรณีที่กิจการต้องจ่ายคืนเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ กิจการต้องพิจารณามูลค่าตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์ว่าเกิดการด้อยค่าหรือไม่ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

ความช่วยเหลือจากรัฐบาล

34.นอกเหนือจากการได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 3 กิจการอาจได้รับความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบอื่น ซึ่งไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และอาจมีรายการค้าที่ทำกับรัฐบาล ซึ่งไม่สามารถแยกจากรายการค้าตามปกติของกิจการ

35. ตัวอย่างของความช่วยเหลือที่ไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ได้แก่ ความช่วยเหลือทางด้านเทคนิคที่ให้เปล่าหรือคำแนะนำทางด้านการตลาดและการค้ำประกัน ตัวอย่างของความช่วยเหลือที่ไม่สามารถแยกจากรายการค้าตามปกติของกิจการ ได้แก่ นโยบายการจัดซื้อจัดจ้างของรัฐบาลที่มีผลต่อยอดขายบางส่วนของกิจการ กรณีดังกล่าวกิจการได้รับประโยชน์จากความช่วยเหลือแต่การที่จะแยกการดำเนินการค้าตามปกติออกจากความช่วยเหลือจากรัฐบาลอาจไม่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนได้

36. หากประโยชน์ที่ได้รับจากความช่วยเหลือจากรัฐบาลตามตัวอย่างข้างต้นมีนัยสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะ ขอบเขตและระยะเวลาของความช่วยเหลือนั้น เพื่อมิให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด

37. เงินกู้ที่ไม่มีดอกเบี้ยหรือเงินกู้ที่มีอัตราดอกเบี้ยต่ำถือเป็นความช่วยเหลือจากรัฐบาลรูปแบบหนึ่งแต่กิจการไม่สามารถกำหนดผลประโยชน์ที่ได้รับเป็นจำนวนเงินหรือคำนวณเป็นดอกเบี้ยได้

38. ความช่วยเหลือจากรัฐบาลตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่รวมถึง ความช่วยเหลือด้านสาธารณูปโภคที่รัฐบาลให้ในรูปของการปรับปรุงระบบขนส่งทั่วไปและการปรับปรุงเครือข่ายการสื่อสาร และการพัฒนาสิ่งอำนวยความสะดวก เช่น ระบบชลประทานที่มีไว้เพื่อให้ท้องถิ่นโดยรวมได้ใช้ประโยชน์ตลอดไป

การเปิดเผยข้อมูล

39. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้

39.1 นโยบายการบัญชีที่กิจการเลือกใช้สำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาล รวมทั้งวิธีที่กิจการเลือกใช้ในการแสดงรายการในงบการเงิน

39.2 ลักษณะและขอบเขตของเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่กิจการรับรู้ในงบการเงิน และระบุถึงความช่วยเหลือจากรัฐบาลในรูปแบบอื่นที่กิจการได้รับประโยชน์โดยตรง

39.3 เงื่อนไขที่กิจการยังไม่ได้ปฏิบัติและเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นอื่น ซึ่งเกี่ยวข้องกับความช่วยเหลือจากรัฐบาลที่กิจการรับรู้

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

40. เมื่อกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติเป็นครั้งแรกกิจการต้องปฏิบัติตามทุกข้อ ดังต่อไปนี้

40.1 เปิดเผยข้อมูลตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดไว้อย่างเหมาะสม

40.2 ปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

40.2.1 ปรับปรุงงบการเงินสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการ

ทางบัญชีและข้อผิดพลาด

40.2.2 ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เฉพาะเงินอุดหนุนหรือเงินอุดหนุนบางส่วนที่กิจการมีสิทธิจะได้รับหรือเงินอุดหนุนที่จะต้องจ่ายคืนที่เกิดขึ้นหลังจากมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้

วันถือปฏิบัติ

41. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 เป็นต้นไป

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการบันทึกบัญชีสิทธิการเช่า

หลักการและเหตุผล

แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับสิทธิการเช่า เนื่องจากในปัจจุบันกิจการที่มีสิทธิการเช่ามีการบันทึกบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน โดยแสดงสิทธิการเช่าเป็นสินทรัพย์ถาวร สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หรือค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า และวัดมูลค่าด้วยทั้งวิธีราคาทุนและวิธีราคาที่ตีใหม่ แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

การบัญชีสำหรับสิทธิการเช่า

สิทธิการเช่า เป็น สิทธิการเช่า ไม่ใช่สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และไม่ใช่สินทรัพย์ถาวรแสดงเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลด้วยราคาทุน หรือในกรณีที่เข้าเงื่อนไขสามารถจัดเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนให้วัดมูลค่าสิทธิการเช่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

1. การบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดิน

1.1 สิทธิการเช่าที่ดินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ประเด็น

ในกรณีที่กิจการ (“ผู้เช่า”) ทำสัญญาเช่าที่ดินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนจากเจ้าของที่ดิน โดยจ่ายเงินเพื่อให้ได้สิทธิในการเช่าที่ดิน หรือเงินล่วงหน้าค่าเช่า หรือเงินกินเปล่า ไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไรก็ตาม กิจการจะต้องบันทึกเงินที่จ่ายดังกล่าวอย่างไร

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (“มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38”) ย่อหน้าที่ 3 กำหนดว่า หากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทใดไว้โดยเฉพาะแล้ว กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนั้นมาถือปฏิบัติแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ตัวอย่างของรายการที่ไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ ได้แก่ สัญญาเช่าที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า (“มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17”) ย่อหน้าที่ 14 กำหนดว่า “การเช่าที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่า ต้องจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานในลักษณะเดียวกับการจัดประเภทสัญญาเช่าสำหรับสินทรัพย์อื่น อย่างไรก็ตาม ที่ดินมีลักษณะพิเศษ คือ ตามปกติจะมีอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจไม่จำกัด หากคาดว่าจะไม่ต้องโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปให้ผู้เช่า ณ วันสิ้นสุดสัญญาเช่า ผู้เช่าจะไม่ได้รับความเสี่ยงและผลตอบแทนของความเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมด ในกรณีเช่นนี้ สัญญาเช่าที่ดินจะถือเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ดังนั้น จำนวนเงินที่จ่ายเมื่อเข้าทำสัญญาเช่าหรือการได้สิทธิการเช่าซึ่งเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน จึงถือเป็นการจ่ายค่าเช่าล่วงหน้าซึ่งต้องตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าตามรูปแบบของประโยชน์ที่ได้รับ”

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ในกรณีที่ผู้เช่าทำสัญญาเช่าที่ดินที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนโดยจ่ายเงินเพื่อให้ได้สิทธิในการเช่าที่ดิน หรือเงินล่วงหน้าค่าเช่า หรือเงินกินเปล่า ไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่บันทึกเงินที่จ่ายดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องจากขอบเขตของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ไม่รวมถึงสัญญาเช่าที่อยู่ในขอบเขตของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 แต่ผู้เช่าต้องบันทึกเป็นค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าและให้ตัดจ่ายไปตลอดอายุสัญญาเช่าตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 เนื่องจากลักษณะของทรัพย์สินที่เป็นที่ดินจะมีอายุการใช้ประโยชน์ไม่มีกำหนด และหากไม่คาดว่าจะโอนกรรมสิทธิ์ในโฉนดที่ดินไปให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดอายุสัญญาเช่า อีกทั้งผู้เช่ามิได้รับการโอนส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดของทรัพย์สินที่ครอบครองอยู่ กิจการจึงต้องจัดประเภทสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน และเนื่องจากสัญญาเช่าที่ดินที่ไม่ถือเป็นสัญญาเช่าการเงิน สิทธิการเช่าที่ดินก็ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ถาวรตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (“มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16”) เนื่องจากความเสี่ยงและผลตอบแทนในที่ดินดังกล่าวยังมิได้โอนมายังผู้เช่า

นอกจากนี้ ไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่อนุญาตให้แสดงมูลค่าสิทธิการเช่าหรือค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าที่ไม่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในมูลค่ายุติธรรม ผู้เช่าจึงไม่สามารถตีราคาสิทธิการเช่าได้ แต่ผู้เช่าต้องประเมินการด้อยค่าของสิทธิการเช่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ที่อาจทำให้เกิดการด้อยค่าทุกรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

1.2 การบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดินที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ประเด็น

ผู้เช่าสามารถบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าที่ดินเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและวัดมูลค่าสิทธิการเช่าดังกล่าวด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมได้หรือไม่

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ย่อหน้าที่ 5 กำหนดว่า “อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของ หรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อ 1) ใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการหรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือ 2) ขายตามปกติธุรกิจ”

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ย่อหน้าที่ 6 กำหนดไว้ว่า “สินทรัพย์ที่ถือครองโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานอาจจัดประเภทและบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้เมื่อ และเฉพาะเมื่อสินทรัพย์ดังกล่าวเข้านิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและผู้เช่าต้องใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมในการวัดมูลค่าสินทรัพย์นั้น”

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

เมื่อมาตรฐานการบัญชีของไทย เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีการประกาศใช้ ผู้เช่าอาจบันทึกสิทธิการเช่าที่ดินภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ในกรณีที่เข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว และต้องแสดงมูลค่าสิทธิการเช่าที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมเท่านั้น

อย่างไรก็ดี แม้ว่าสิทธิการเช่าที่ดินจะเข้าเงื่อนไขในการบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่กิจการสามารถเลือกที่จะไม่จัดประเภทสิทธิการเช่าที่ดินดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนก็ได้ แต่ต้องบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าและแสดงมูลค่าด้วยราคาทุน

2. การบันทึกบัญชีอาคารบนที่ดินเช่า

2.1 สิทธิการเช่าอาคารที่ไม่ใช่อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ประเด็น

ในกรณีสัญญาเช่าที่ดินระยะยาวกำหนดให้ผู้เช่าจะต้องสร้างอาคารบนที่ดินเช่าและยกให้เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดินเมื่อสร้างเสร็จหรือเมื่อสิ้นสุดสัญญา ซึ่งค่าก่อสร้างอาคารถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนจากการใช้ประโยชน์บนที่ดินและอาคารหรือค่าเช่า ผู้เช่าจะต้องพิจารณาสัญญาเช่าที่ดินดังกล่าวตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาเช่า หรือไม่ หรือสามารถบันทึกอาคารดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ถาวรได้ทุกกรณี

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ในกรณีที่สัญญาเช่าที่ดินกำหนดให้ผู้เช่าต้องจ่ายเงินสร้างอาคารและโอนกรรมสิทธิ์ในอาคารให้เป็นของเจ้าของที่ดิน ไม่ว่าจะโอนเมื่อสร้างเสร็จ หรือโอนเมื่อสิ้นสุดสัญญาก็ตาม ผู้เช่าไม่สามารถบันทึกค่าก่อสร้างอาคารเป็นสินทรัพย์ถาวรได้ทันทีทุกกรณี แต่ต้องพิจารณาว่า สัญญาเช่าที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงิน ตามที่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 กำหนดไว้

ถ้าสัญญาเช่าที่ดินและอาคารเป็นสัญญาเดียวกัน กิจการต้องแยกองค์ประกอบของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารออกจากกันตามมูลค่ายุติธรรมของการเช่าสินทรัพย์แต่ละประเภท ซึ่งโดยปกติสัญญาเช่าที่ดินที่กำหนดให้ผู้เช่าสร้างอาคารบนที่ดินเช่าและยกให้เป็นกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่ดินเมื่อสร้างเสร็จหรือเมื่อสิ้นสุดสัญญาและมีอายุสัญญาเช่าสั้นกว่าอายุการใช้งานของอาคารจะมีอัตราค่าเช่าต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องจากค่าเช่าที่ดินบางส่วนได้แฝงอยู่ในค่าก่อสร้างอาคารซึ่งผู้เช่าต้องจ่ายแล้ว ดังนั้น ผู้เช่าจึงต้องแยกส่วนประกอบของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารออกจากกันตามอัตราค่าเช่าตลาด แล้วจึงพิจารณาจัดประเภทของสัญญาเช่าที่ดินและสัญญาเช่าอาคารให้ถูกต้องตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17

หากผู้เช่ามีหลักฐานที่เชื่อถือได้ว่าอายุสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์ส่วนใหญ่ของอาคาร ถือว่าเข้าเงื่อนไขเป็นสัญญาเช่าการเงิน ผู้เช่าสามารถบันทึกอาคารนั้น เป็นสินทรัพย์ถาวรได้ด้วยจำนวนเท่ากับต้นทุนค่าก่อสร้างสุทธิจากมูลค่าที่ปันส่วนให้เป็นค่าเช่าที่ดิน และสามารถตีราคาอาคารนั้นได้ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สำหรับต้นทุนค่าก่อสร้างที่ปันส่วนไปเป็นค่าเช่าที่ดิน ให้ผู้เช่าบันทึกไว้เป็นค่าเช่าจ่ายล่วงหน้าและทยอยตัดจำหน่ายตลอดอายุสัญญาเช่าโดยไม่สามารถตีราคาได้

หากอายุสัญญาเช่าไม่ได้ครอบคลุมอายุการใช้ประโยชน์ส่วนใหญ่ของอาคาร และในสัญญาเช่าระยะยาวของอาคารระบุให้มีการปรับค่าเช่าขึ้นตามอัตราตลาดได้เป็นระยะ ๆ ถ้าหากไม่คาดหมายว่าจะมีการโอนกรรมสิทธิ์ของอาคาร หรือถ้ามีการปรับปรุงอัตราค่าเช่าตามอัตราตลาดได้เป็นระยะ ๆ โดยผู้ให้เช่ายังคงเป็นผู้รับภาระส่วนใหญ่ของความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดในการเป็นเจ้าของทรัพย์สิน สัญญาเช่านั้น จัดเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องบันทึกต้นทุนค่าก่อสร้างอาคารเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าและตัดจำหน่ายไปตลอดอายุการเช่าที่ดิน และไม่สามารถแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรมได้

2.2 สิทธิการเช่าอาคารที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ประเด็น

ผู้เช่าสามารถบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าอาคารเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและวัดมูลค่าสิทธิการเช่าดังกล่าวด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมได้หรือไม่

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

เมื่อมาตรฐานการบัญชีของไทย เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน มีการประกาศใช้ ผู้เช่าอาจบันทึกอาคารภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงานเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ ในกรณีที่เข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว โดยต้องวัดมูลค่าสิทธิการเช่าที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมตามที่มาตรฐานการบัญชีดังกล่าวกำหนดไว้อย่างเคร่งครัด สำหรับอาคารภายใต้สัญญาเช่าการเงินที่ถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ผู้เช่าสามารถวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีมูลค่ายุติธรรมก็ได้

อย่างไรก็ดี แม้ว่าสิทธิการเช่าอาคารจะเข้าเงื่อนไขในการบันทึกบัญชีเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน แต่กิจการสามารถเลือกที่จะไม่จัดประเภทสิทธิการเช่าอาคารดังกล่าวเป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนก็ได้ แต่ต้องบันทึกบัญชีสิทธิการเช่าดังกล่าวเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16

3. การตีราคาอาคาร

ประเด็น

ในกรณีที่กิจการต้องการแสดงมูลค่าของอาคารด้วยราคาที่ตีใหม่ ไม่ว่าอาคารนั้นจะตั้งอยู่บนที่ดินเช่าหรือที่ดินที่กิจการเป็นเจ้าของ และไม่ว่าอาคารนั้นจะถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการมีอิสระในการเลือกใช้วิธีการประเมินราคาใดก็ได้ ใช่หรือไม่ และหากกิจการเลือกใช้วิธีรายได้ (income approach) ในการประเมินราคาอาคารซึ่งอาจมีองค์ประกอบอื่นที่มาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้บันทึกบัญชีได้รวมอยู่ด้วย เช่น เครื่องหมายการค้า หรือความสามารถของผู้บริหาร ดังนั้น ในกรณีที่กิจการไม่สามารถแยกมูลค่าของสิทธิการเช่าและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้ตีราคาขึ้นหรือบันทึกบัญชี ออกจากมูลค่าของอาคารได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการสามารถใช้ income approach ในการตีราคาอาคารได้หรือไม่

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 29 “กิจการสามารถเลือกใช้นโยบายบัญชีโดยใช้วิธีราคาทุนที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 หรือวิธีการตีราคาใหม่ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 31 ทั้งนี้ กิจการต้องใช้นโยบายบัญชีเดียวกันสำหรับที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 31 กล่าวถึงวิธีการตีราคาใหม่ไว้ว่า “ภายหลังจากการรับรู้รายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์ หากที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้นสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องแสดงรายการดังกล่าวด้วยราคาที่ตีใหม่ ซึ่งคือมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง การตีราคาใหม่ต้องทำอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้แน่ใจว่า มูลค่าตามบัญชีจะไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบดุลอย่างมีสาระสำคัญ”

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 32 “ตามปกติมูลค่ายุติธรรมของที่ดินและอาคารจะกำหนดจากหลักฐานที่อ้างอิงจากตลาด การประเมินราคาโดยปกติจะดำเนินการโดยผู้ประกอบวิชาชีพการประเมินราคา มูลค่ายุติธรรมของโรงงานและอุปกรณ์ตามปกติแล้วได้แก่ราคาตลาดที่ได้จากการประเมินราคา”

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 ย่อหน้าที่ 33 “หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่สามารถกำหนดจากหลักฐานที่อ้างอิงจากตลาดได้เนื่องจากรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น มีลักษณะพิเศษเป็นการเฉพาะและโดยปกติแทบจะไม่มีการซื้อขายกันในตลาดนอกจากเป็นส่วนหนึ่งของการขายพร้อมกับกิจการที่ดำเนินอยู่ กรณีเช่นนี้ กิจการอาจจำเป็นต้องประมาณมูลค่ายุติธรรมโดยใช้วิธีรายได้หรือวิธีต้นทุนเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม”

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ย่อหน้าที่ 63 กำหนดว่า “กิจการต้องไม่รับรู้รายการที่กิจการก่อให้เกิดขึ้นภายใน เช่น ชื่อผลิตภัณฑ์ หัวหนังสือ ชื่อสิ่งพิมพ์ รายชื่อลูกค้า และรายการอื่นที่โดยเนื้อหาแล้วคล้ายคลึงกันเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน”

แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ

ในกรณีที่กิจการต้องการแสดงมูลค่าของอาคารด้วยราคาที่ตีใหม่ ไม่ว่าอาคารนั้นจะอยู่บนที่ดินเช่าหรือที่ดินที่กิจการเป็นเจ้าของ และไม่ว่าอาคารนั้นจะถือเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องใช้วิธีราคาตลาดที่กำหนดโดยผู้ประเมินราคาอิสระเป็นลำดับแรก อย่างไรก็ดี หากกิจการมีหลักฐานที่พิสูจน์ได้ว่า ไม่สามารถหาราคาตลาดของสินทรัพย์ได้ เนื่องจากสินทรัพย์มีลักษณะเฉพาะและแทบจะไม่มีการซื้อขายกันนอกจากเป็นการขายพร้อมกับกิจการที่ดำเนินอยู่ กิจการอาจใช้วิธีราคาเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสมหรือวิธีรายได้ (income approach)

อย่างไรก็ดี การประเมินราคาโดยใช้วิธี income approach ราคาประเมินที่ได้มาอาจมีองค์ประกอบของสินทรัพย์ประเภทอื่นซึ่งมาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้รับรู้รายการหรือตีราคาขึ้นรวมอยู่ด้วย เช่น เครื่องหมายการค้า รายชื่อลูกค้า หรือความสามารถของผู้บริหาร ซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในที่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 ไม่อนุญาตให้รับรู้รายการ ดังนั้น กิจการที่เลือกประเมินราคาโดยใช้วิธี income approach ต้องสามารถแยกมูลค่าของอาคารออกจากมูลค่าของสินทรัพย์ที่มาตรฐานการบัญชีไม่อนุญาตให้รับรู้รายการได้อย่างน่าเชื่อถือ หากกิจการไม่สามารถกระทำได้ กิจการต้องใช้วิธีราคาเปลี่ยนแทนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และในกรณีที่กิจการที่เลือกประเมินราคาโดยใช้วิธี income approach กิจการต้องประเมินราคาใหม่โดยสม่ำเสมอทุก 3-5 ปี

วันถือปฏิบัติ

แนวปฏิบัติทางการบัญชีฉบับนี้ให้มีผลบังคับใช้ทันที เนื่องจากเป็นการตีความมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่เดิมโดยไม่ได้มีข้อกำหนดทางการบัญชีใหม่

แนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

หลักการและเหตุผล

แนวปฏิบัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการรายงานทางการเงินเมื่อมีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เนื่องจากในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ("IFRS") ซึ่งมีการแก้ไขปรับปรุงจนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2551 ยังไม่มีข้อกำหนดหรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทำให้กิจการที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการบันทึกบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกัน แนวปฏิบัติมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ความหมายของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ย่อหน้าที่ 10–13 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ กล่าวถึงการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังต่อไปนี้

<u>การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน คือ การรวมธุรกิจซึ่งกิจการหรือธุรกิจทั้งหมดที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดยบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ และการควบคุมนั้นไม่เป็นการควบคุมชั่วคราว[1]</u>

กลุ่มบุคคลที่เป็นกลุ่มเดียวกันแล้วมีอำนาจควบคุมสูงสุดในกิจการหนึ่งจากข้อตกลงตามสัญญาในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมของกิจการ โดยที่อำนาจนั้นไม่ได้เป็นการควบคุมชั่วคราว ถือว่ากลุ่มบุคคลนั้นสามารถควบคุมกิจการได้ การรวมธุรกิจภายใต้กลุ่มบุคคลลักษณะนี้ไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ กิจการอาจถูกควบคุมโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่กระทำการร่วมกันภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา และบุคคลหรือกลุ่มบุคคลนั้นไม่ต้องจัดทำรายงานทางการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ดังนั้น สำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน จึงไม่จำเป็นต้องมีงบการเงินรวมที่รวมกิจการที่ถูกควบคุมทั้งหมดเข้าไว้เป็นส่วนหนึ่ง ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยของแต่ละกิจการที่มารวมกันทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าการรวมธุรกิจนั้นเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันหรือไม่ ในทำนองเดียวกันการที่กิจการหนึ่งที่นำมารวมธุรกิจเป็นบริษัทย่อยที่มิได้นำมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ก็ไม่ได้เป็นปัจจัยในการพิจารณาว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเช่นเดียวกัน

[1] การควบคุมชั่วคราว หมายถึง การที่บริษัทใหญ่ซื้อหรือได้มาซึ่งเงินลงทุนในบริษัทย่อย โดยมีความตั้งใจที่จะจำหน่ายเงินลงทุนดังกล่าวออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน ทั้งนี้ บริษัทใหญ่ต้องมีหลักฐานที่ยืนยันความตั้งใจดังกล่าว

คำนิยามการควบคุมเดียวกัน (Common control)

ความหมายของคำว่าการควบคุม (Control) ภายใต้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ย่อหน้าที่ 4 หมายถึง "อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้ได้รับซึ่งประโยชน์จากกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการนั้น" ตามคำจำกัดความข้างต้นจำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ทั้งทางตรงและทางอ้อม และไม่ได้จำกัดเฉพาะการควบคุมโดยอีกกิจการหนึ่งเท่านั้น กล่าวคือ การควบคุมขึ้นอยู่กับบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มบุคคลซึ่งมีการกระทำร่วมกัน (ภายใต้ข้อตกลงตามสัญญา) นอกจากนั้น ความหมายของคำว่าการควบคุมมีอยู่โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาในเรื่องสัดส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในกิจการนั้น

การพิจารณาว่ากิจการต่าง ๆ อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อความเป็นเจ้าของส่วนใหญ่ (มากกว่าครึ่ง) ร่วมกันโดย<u>บุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการเดียวกัน</u> ให้พิจารณาจากสถานการณ์ดังต่อไปนี้

ก. บุคคลหรือกิจการ ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ของแต่ละกิจการ

ข. สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ของแต่ละกิจการ โดยสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด (Close members of the family of an individual) หมายถึง <u>สมาชิกในครอบครัวของบุคคลใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกันที่คาดว่าอาจมีอิทธิพลต่อ หรืออาจได้รับอิทธิพลจากบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน</u> ทั้งนี้ ตัวอย่างของสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิด ได้แก่ รายการตามข้อ (1) – (3) ทั้งนี้ให้รวมถึงข้อ (4) และ (5) ด้วย

   (1) สามีภรรยาและบุตรของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน

   (2) บุตรของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน

   (3) บุคคลในอุปการะของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน หรือของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน

   (4) บิดา มารดาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน หรือของสามีภรรยาของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน

   (5) พี่น้องของบุคคลนั้นที่เกี่ยวข้องกัน เว้นแต่พิสูจน์ได้ว่าไม่มีอิทธิพลในการตัดสินใจต่อกัน

ค. กลุ่มของผู้ถือหุ้นที่ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงรวมกันมากกว่าร้อยละ 50 ในแต่ละกิจการและในเวลาเดียวกันจะต้องมีหลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อตกลงที่จะออกเสียงส่วนใหญ่ในแต่ละกิจการที่พร้อมเพรียงกัน

นอกจากนั้น การพิจารณาเรื่องการควบคุมอาจต้องดูหลักฐานประกอบอย่างอื่นนอกจากการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงมากกว่าร้อยละ 50 ซึ่งให้เป็นไปตามคำนิยามซึ่งกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

หลักการและวิธีการบัญชีสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

แนวปฏิบัตินี้ถือว่า การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันนั้น**ไม่มีการซื้อ**ธุรกิจเกิดขึ้น เนื่องจากความเสี่ยงและประโยชน์ที่มีต่อบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการที่มีอำนาจควบคุมสูงสุด ไม่มีการเปลี่ยนแปลงจากการรวมธุรกิจ ดังนั้น การบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ให้ปฏิบัติดังนี้

- กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันจนถึงระดับที่มีอิทธิพล
  อย่างมีนัยสำคัญ หรือจนถึงระดับที่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน ให้ปฏิบัติ **เสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests)** โดยผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์ และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน
- กรณีที่กิจการสองกิจการที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันมีการซื้อส่วนได้เสียระหว่างกันไม่ถึงระดับที่มีอิทธิพลอย่างเป็นนัยสำคัญ หรือ ไม่ถึงระดับที่มีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน ให้กิจการบันทึกเงินลงทุนโดยใช้**วิธีราคาทุน**[2]

การรับรู้รายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเมื่อเริ่มแรก

1. การใช้วิธีปฏิบัติ **เสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests)** ของกิจการที่ถูกนำมารวม ผู้ซื้อต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ถูกนำมารวมด้วยมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเฉพาะสัดส่วนที่เคยอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งก็คือมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่นำมารวมในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการก่อนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน สำหรับสัดส่วนที่มีการซื้อจากส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะไม่ครอบคลุมโดยแนวปฏิบัติฉบับนี้ นอกจากนี้ ผู้ซื้อต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดและรับรู้ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่แสดงอยู่ในงบการเงินรวมของกลุ่มกิจการด้วย การรับรู้รายการภายหลังสำหรับค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อนของผู้ที่มีอำนาจสูงสุดให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ ซึ่งผู้ซื้อจะต้องทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยครั้งขึ้นถ้ามีเหตุการณ์หรือมีการเปลี่ยนแปลงสถานการณ์ที่เป็นข้อบ่งชี้ของการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

[2] วิธีราคาทุน หมายถึง วิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนซึ่งรับรู้รายการด้วยราคาทุน โดยผู้ลงทุนจะรับรู้รายได้จากเงินลงทุนเมื่อผู้ลงทุนได้รับการปันส่วนรายได้จากกำไรสะสมของกิจการที่ถูกลงทุนหลังจากวันที่ได้ลงทุนในกิจการนั้น ทั้งนี้ การปันส่วนรายได้ที่ได้รับในส่วนที่เกินกว่ากำไรดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการคืนเงินลงทุน ซึ่งจะรับรู้รายการโดยการลดราคาทุนของเงินลงทุนนั้น

2. ณ วันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ผู้ซื้อต้องไม่รับรู้ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันกับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวมเป็นสินทรัพย์หรือรายได้ แต่ให้รับรู้โดยตรงในส่วนของเจ้าของ

ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เป็นผลรวมของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ให้ไป หนี้สินที่เกิดขึ้นหรือรับมาและตราสารทุนที่ออกโดยผู้ซื้อ (เช่น เงินที่จ่ายซื้อ การออกหุ้น หรือการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือหุ้น) ณ วันที่มีการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม

ส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

ส่วนต่างระหว่างต้นทุนของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น โดยทำตามลำดับดังนี้

1) หากกิจการที่ถูกนำมารวมมีรายการกำไรหรือขาดทุนที่ไม่ผ่านงบกำไรขาดทุน (รายการกำไรหรือขาดทุนที่บันทึกโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ) เช่น ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม หรือกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์เผื่อขาย ส่วนเกินทุนจากการแปลงค่างบการเงิน เป็นต้น งบการเงินภายหลังการรวมธุรกิจต้องแสดงรายการดังกล่าว (ส่วนเกินทุนฯ และกำไรขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นฯ) ในส่วนของเจ้าของเสมือนหนึ่งว่ามีการรวมธุรกิจมาตั้งแต่ต้น
2) หากยังคงมีส่วนต่างเหลืออยู่ ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของเป็นรายการ “ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน” และให้ตัดรายการนี้ออกเมื่อขายเงินลงทุนดังกล่าวออกไป

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องในการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน เช่น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพจ่ายให้นักบัญชี ที่ปรึกษากฎหมาย ผู้ประเมินราคาทรัพย์สิน และที่ปรึกษาอื่นในการรวมธุรกิจ ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียน รายจ่ายในการจัดเตรียมข้อมูลให้แก่ผู้ถือหุ้น เงินเดือนและค่าใช้จ่ายบุคลากรที่ทำให้การรวมธุรกิจสำเร็จลง รวมถึงต้นทุนต่าง ๆ หรือผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรวมการดำเนินงานของกิจการที่นำมารวมกัน<u>ไม่ถือเป็นต้นทุนในการรวมธุรกิจ แต่ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที</u>ในงวดที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น

งบกำไรขาดทุนรวมในงวดที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

งบกำไรขาดทุนรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันตั้งแต่วันที่เสนองบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือตั้งแต่วันที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน นอกจากนี้ งบกำไรขาดทุนรวมต้องคำนึงถึงกำไรหรือขาดทุนของส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยที่บันทึกในงบการเงินรวมของผู้มีอำนาจควบคุม

การจัดทำงบการเงินรวม

การทำงบการเงินรวมภายหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

วันถือปฏิบัติ

ประกาศฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันที่เกิดขึ้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2552 เป็นต้นไป

ภาคผนวกแนวปฏิบัติสำหรับการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

ตัวอย่าง

ตัวอย่างนี้แสดงประกอบเพื่อความเข้าใจในหลักวิธีปฏิบัติ ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของแนวทางปฏิบัติ ตัวอย่างนี้ได้จัดทำขึ้นโดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

(ก) ตัวอย่างของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

(ข) การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน

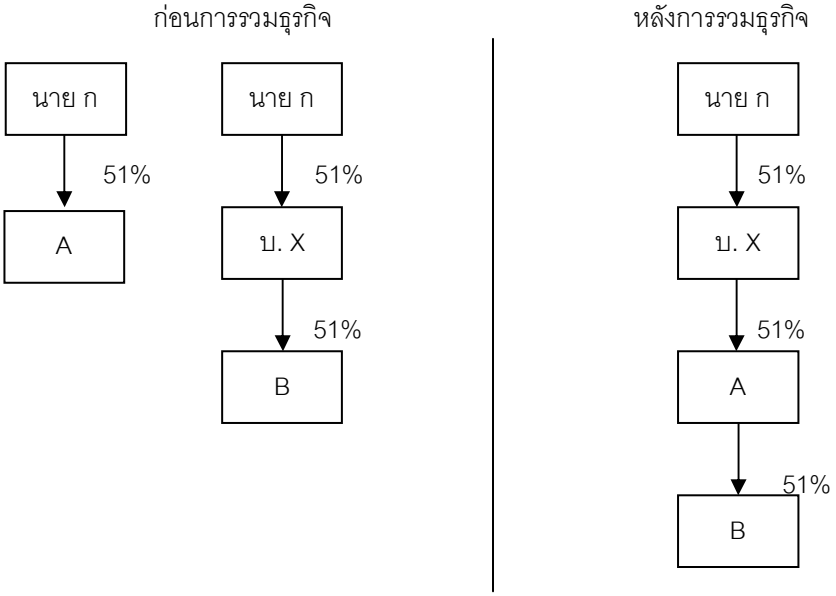
(ค) การจัดทำงบการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชีเดิมเสมือนวิธีรวมส่วนได้เสีย

(ง) การจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม

(จ) การแสดงรายการส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

(ก) ตัวอย่างของการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

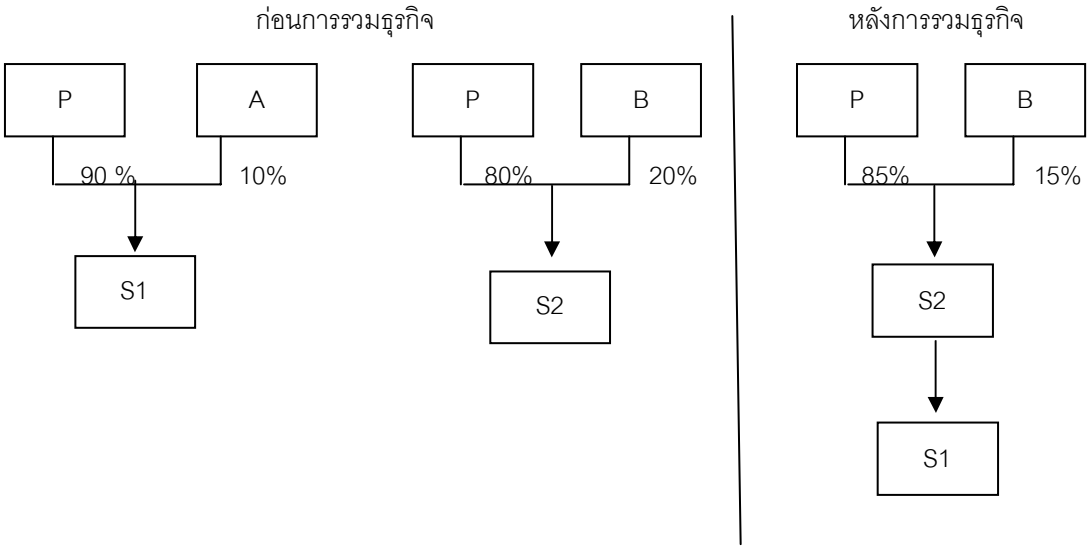
<u>ตัวอย่างที่ 1</u>



นาย ก ถือหุ้น A อยู่ที่ 51% และ นาย ก มีอำนาจในการควบคุม B โดยถือหุ้นผ่าน บริษัท X ในสัดส่วนการถือหุ้น 51% ดังนั้น ก่อนการรวมธุรกิจ A และ B อยู่ภายใต้การควบคุมสูงสุดโดย นาย ก

หลังการรวมธุรกิจ นาย ก ก็ยังคงมีอำนาจการควบคุมทั้ง A และ B โดยการถือหุ้นผ่านบริษัท X ด้วยสัดส่วน 51%การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

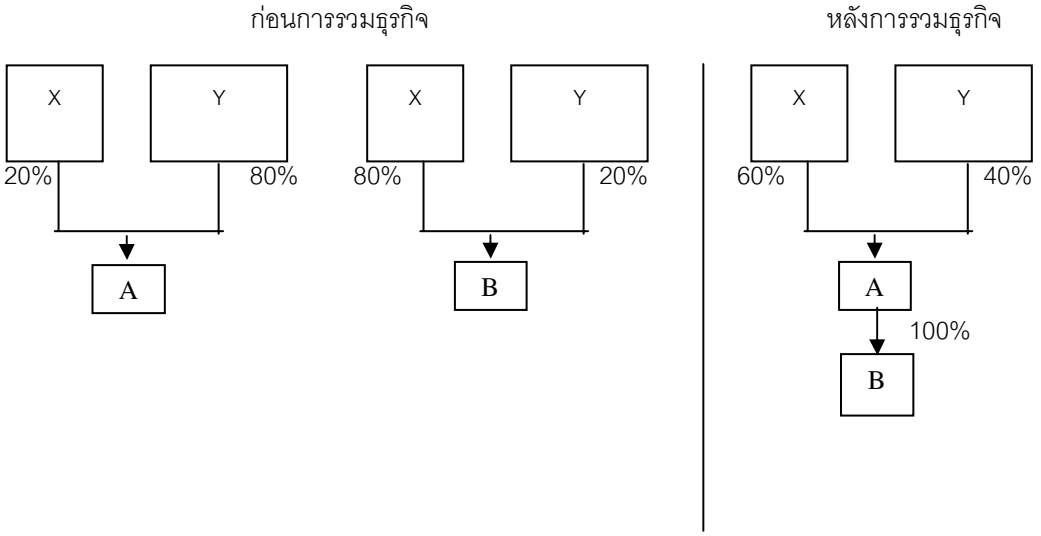
ตัวอย่างที่ 2



ก่อนการรวมธุรกิจ P เป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัท S1 **ในสัดส่วน 90%** และ**มีผู้ถือหุ้น** A **ถือหุ้นในบริษัท** S1 **ในสัดส่วน 10% นอกจากนั้น** P **ยังเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ของบริษัท** S2 **ในสัดส่วน 80%** และ**มีผู้ถือหุ้น** B **ถือหุ้นในบริษัท** S2 **ในสัดส่วน 20% บริษัท** P **ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่ มีอำนาจในการควบคุมนโยบายทางการเงินและการดำเนินงาน**

หลังการรวมธุรกิจ ผู้ถือหุ้นของบริษัท S1 **ได้ขาย บริษัท** S1 **ให้กับบริษัท** S2 **การรวมธุรกิจในลักษณะนี้จะถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ทั้งสัดส่วนที่ขาย 90% ของบริษัท** S1 **และสัดส่วนอีก** 10% **ซึ่งเป็นสัดส่วนที่** A **ถืออยู่เดิมซึ่งเกิดจากการซื้อธุรกิจจากผู้ถือหุ้นส่วนน้อย กิจการต้องใช้วิธีการทางบัญชีเสมือนว่าเป็นวิธีการรวมส่วนได้เสีย** (similar to pooling of interests)

ตัวอย่างที่ 3



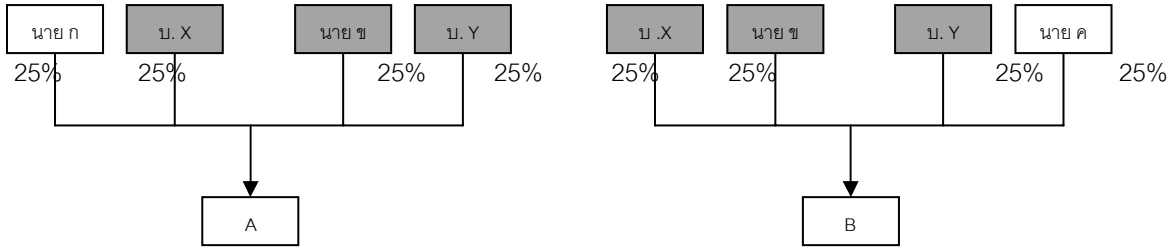
ก่อนการรวมธุรกิจ บริษัท A **มีผู้ถือหุ้น คือ บริษัท** X **และ** Y **ซึ่งมีสัดส่วนการถือหุ้น** 20% **และ** 80% **ตามลำดับ นอกจากนี้ บริษัท** X **และ** Y **ก็เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท** B **โดยมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท** B **เป็น** 80% **และ** 20% **ตามลำดับโดยที่ทั้ง บริษัท** X **และ** Y **ไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน**

หลังการรวมธุรกิจ ทั้งบริษัท X **และ** Y **เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท** A **โดยมีสัดส่วนการถือหุ้น** 60% **และ** 40% **ตามลำดับ และให้บริษัท** A **ถือหุ้นในบริษัท** B 100%

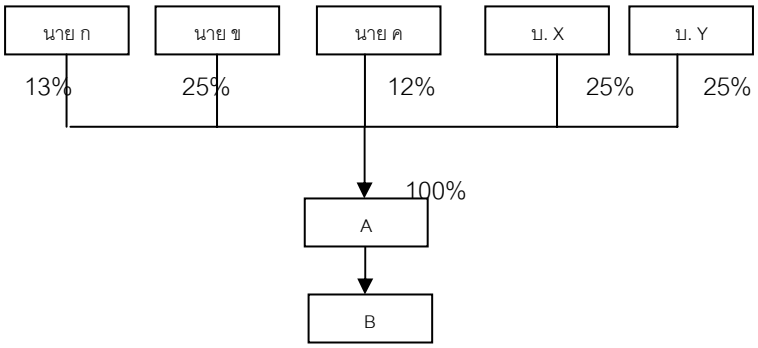
การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ถึงแม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจทั้งบริษัท X **และ** Y **จะเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท** A **และ** B **แต่อำนาจในการควบคุมของบริษัท** A **ก่อนการรวมธุรกิจจะเป็น บริษัท** Y **และอำนาจในการควบคุม บริษัท** B **จะเป็น บริษัท** X **ในขณะที่หลังการรวมธุรกิจ บริษัท** X **มีอำนาจในการควบคุมทั้งในบริษัท** A **และ** B

ตัวอย่างที่ 4

ก่อนการรวมธุรกิจ



หลังการรวมธุรกิจ



นาย ก นาย ข นาย ค บริษัท X และ บริษัท Y ไม่มีความสัมพันธ์ในลักษณะของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันแต่อย่างใด

ก่อนการรวมธุรกิจ

- **บริษัท A มีผู้ถือหุ้น 4 ราย โดยถือหุ้นรายละ 25% โดยผู้ถือหุ้นประกอบด้วย นาย ก บริษัท X นาย ข และ บริษัท Y**
- **บริษัท B มีผู้ถือหุ้น 4 ราย โดยถือหุ้นรายละ 25% โดยผู้ถือหุ้นประกอบด้วย บริษัท X นาย ข บริษัท Y และนาย ค**

หลังการรวมธุรกิจ นาย ข บริษัท X และบริษัท Y ยังคงมีสัดส่วนการถือหุ้นในบริษัท A และ B 25% ในขณะที่ นาย ก และ นาย ค มีสัดส่วนการถือหุ้นลดลงเป็น 13% และ 12% ตามลำดับ

การรวมธุรกิจในลักษณะนี้ไม่ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้เดียวกัน แม้ว่าทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจ กลุ่มบริษัท X นาย ข และ บริษัท Y มีอำนาจในการควบคุมนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานในบริษัท A และ B เนื่องจากบริษัท X นาย ข และ บริษัท Y ไม่ได้เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกัน

อย่างไรก็ดี หาก นาย ข บริษัท X และบริษัท Y เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือมีสัญญาที่จะออกเสียงไปในทำนองเดียวกันก็ถือว่าการรวมธุรกิจในลักษณะดังกล่าวเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

(ข) การรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน

ตัวอย่างที่ 5 ตัวอย่างกรณีผู้ซื้อขายต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจในครั้งก่อน เช่น

- ในกรณีที่บุคคล หรือกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจการควบคุมสูงสุด (“กิจการ A”) ได้มาซึ่งกิจการที่ถูกควบคุมอีกแห่งหนึ่ง (“กิจการ B”) และมีค่าความนิยมเกิดขึ้น ณ วันที่ได้มาซึ่งธุรกิจนั้น ต่อมาในภายหลังอีกกิจการหนึ่ง (“กิจการ C”) ที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันของบุคคล หรือกลุ่มบุคคลเดียวกันนี้ ได้มาซึ่งกิจการ B ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C ต้องแสดงค่าความนิยมเริ่มต้น ด้วยมูลค่าเดียวกันกับวันที่กิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B และ พิจารณาการด้อยค่าของค่าความนิยม ดังกล่าวเนื่องจากโดยเนื้อหาสาระของรายการแล้วทั้งกลุ่มกิจการยังคงเดิม ไม่ว่างบการเงินของกิจการ A จะแสดงเป็นไปตามภาพก่อนการรวมธุรกิจ หรือหลังการรวมธุรกิจ
- ในกรณีที่กิจการหรือธุรกิจที่รวมกัน ได้มีการรวมกิจการหรือธุรกิจซึ่งแต่เดิมได้มาจากบุคคลอื่นไว้ในงบการเงินรวม โดยกิจการหรือธุรกิจซึ่งแต่เดิมได้มาจากบุคคลอื่นต้องนำมารวมในงบการเงินรวมตั้งแต่วันที่ได้กิจการหรือธุรกิจมาครั้งก่อน โดยใช้มูลค่าที่ได้มา ณ วันที่ได้กิจการมาในครั้งก่อนนั้น

ตัวอย่างที่ 6 การคำนวณและการแสดงรายการ

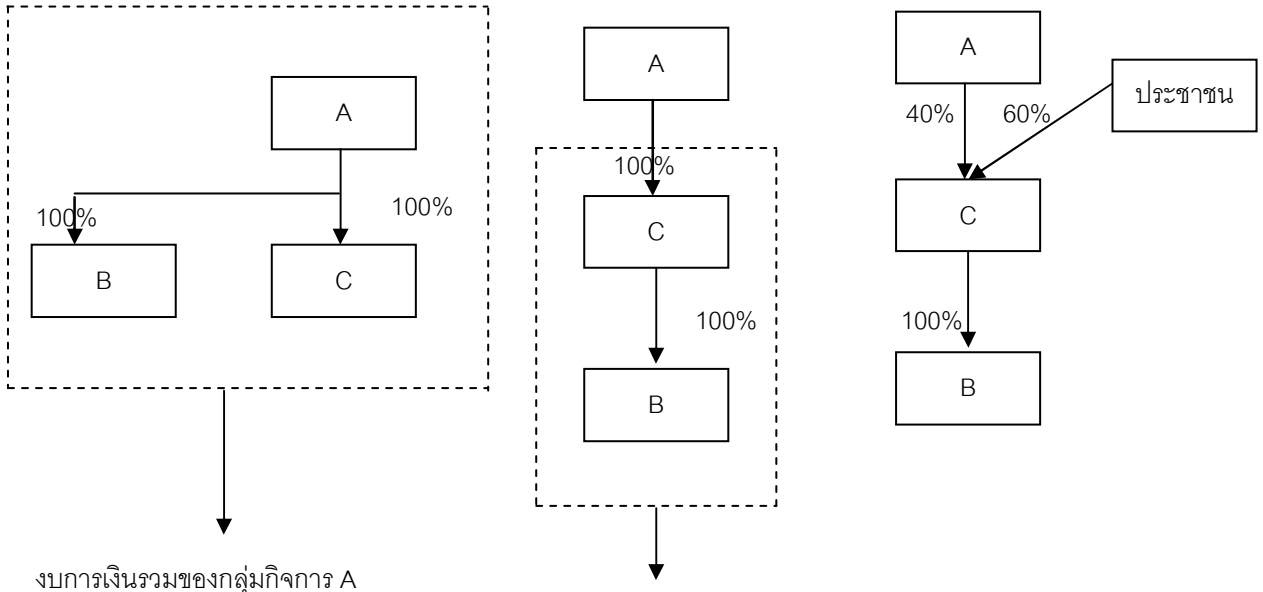
กิจการ A เป็นบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศ ซึ่งถือหุ้น 100% ในกิจการ C ซึ่งเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการในไทย

ณ. 31 ธ.ค. 2540 กิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B ซึ่งประกอบกิจการในไทย โดยการถือหุ้น 100% กิจการ A ซื้อกิจการ B จากบุคคลอื่นด้วยราคา 18 ล้านบาท โดยมีมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่สามารถระบุได้ ณ วันนั้น
15 ล้านบาท และมีค่าความนิยมเกิดขึ้น 3 ล้านบาท ณ วันที่ได้มาซึ่งธุรกิจนั้น สมมติว่ากิจการ A มีนโยบายการตัดจำหน่ายค่าความนิยม 20 ปี

กิจการ A ต้องการจะนำหุ้นของกิจการ C เสนอขายต่อประชาชนและนำไปจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยคาดว่าจะยื่นขออนุญาตต่อสำนักงาน ก.ล.ต. ในปี 2550 โดยได้ดำเนินการดังนี้

ณ 31 ธ.ค. 2549 กิจการ C ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ A ได้มาซึ่งกิจการ B โดยการชำระเงินสด 120 ล้านบาท ณ 31 ธ.ค. 2549 กิจการ B มีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิ 60 ล้านบาท และมีมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A 100 ล้านบาท

ก่อนการรวมธุรกิจ **หลังการรวมธุรกิจ** **ภายหลังการเสนอขายหุ้นต่อประชาชน**



งบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ A

งบการเงินรวมของกิจการ C

ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C

- ต้องแสดงค่าความนิยมด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ 31 ธ.ค. 2549 ที่กิจการ A แสดงในงบการเงินรวม ซึ่งก็คือ 1.65 ล้านบาท (3,000,000/20 ปี*ระยะเวลาตัดจำหน่ายคงเหลือ 11ปี = 1,650,000 บาท) ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 43 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ ในการจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ C ของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 ม.ค. 2551 เป็นต้นไป กิจการไม่ต้องมีการตัดจำหน่ายค่าความนิยม แต่ต้องมีการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมทุกปี หรือทดสอบบ่อยถี่ครั้งขึ้นถ้ามีข้อบ่งชี้การด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- มูลค่าสินทรัพย์สุทธิของกิจการ B แสดงด้วยมูลค่า 100 ล้านบาท ซึ่งเป็นไปตามมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A

- ส่วนต่างที่เกิดขึ้น 20 ล้านบาท (ราคาจ่ายซื้อ – มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิในงบการเงินรวมของกิจการ A) ที่ไม่สามารถระบุได้ว่าเป็นของรายการใดซึ่งก็คือ ส่วนต่างที่เกิดจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังนั้น กิจการ C ต้องไม่รับรู้ส่วนต่างดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ แต่ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของเป็นรายการ “ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน”

เนื่องจากหากพิจารณารายการการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันข้างต้น โดยเนื้อหาสาระของรายการยังคงเดิม คือ งบการเงินของกิจการ A ก็ยังคงต้องรวมงบการเงินของทั้งกิจการ B และ กิจการ C ทั้งก่อนและหลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน และกิจการ C ที่เสมือนกับว่าเป็นตัวแทนของกิจการ A ในการควบคุมกิจการ B ดังนั้น งบการเงินรวมของกลุ่มกิจการ A ยังคงเดิมเสมือนกับว่า**ไม่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเกิดขึ้น**

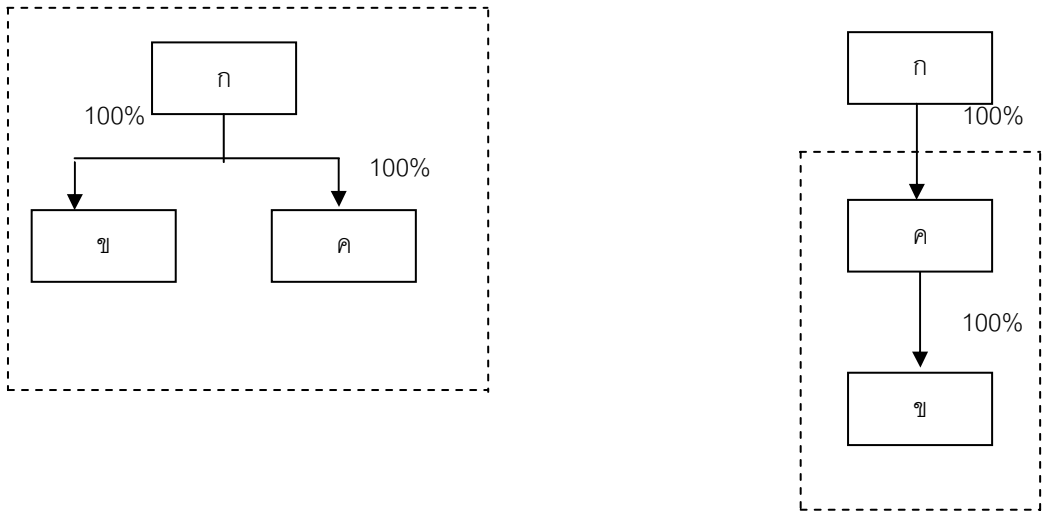
(ค) การจัดทำงบการเงินภายใต้วิธีมูลค่าตามบัญชีเดิมเสมือนว่าเป็นวิธีรวมส่วนได้เสีย (similar to pooling of interests)

ตัวอย่างที่ 7

กิจการ ก มีบริษัทย่อย คือ กิจการ ข และ ค โดยสิ้นปี 2545 กิจการ ก จ่ายซื้อ กิจการ ข ด้วยราคา 18,000 ล้านบาท ซึ่งกิจการ ก รับรู้ค่าความนิยม 3,000 ล้านบาท และมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิที่ระบุได้ของกิจการ ข ณ วันที่กิจการ ก ได้กิจการ ข มา มีจำนวนเงิน 15,000 ล้านบาท (ซึ่งสมมติว่า มูลค่ายุติธรรมใกล้เคียงกับมูลค่าตามบัญชีและนโยบายการตัดจำหน่ายค่าความนิยม 10 ปี)

ณ 31 ธันวาคม 2550 กิจการ ค ได้ถือหุ้นใน กิจการ ข 100% โดยการออกหุ้นให้ กิจการ ก 10,000 หุ้น (par value = 1) โดยมูลค่ายุติธรรมของหุ้นของกิจการ ค ใกล้เคียงกับมูลค่าที่ตราไว้ (par value)

ก่อนการรวมธุรกิจ **หลังการรวมธุรกิจ**



งบการเงินรวมของกิจการ ค

งบกำไรขาดทุน ของกิจการ ค และกิจการ ข สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2550

	กิจการ ค	กิจการ ข
รายได้	2,000	40,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	6,000	20,000
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ	(4,000)	20,000

งบดุลของกิจการ ค และ กิจการ ข ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550

	กิจการ ค (ก่อนออกหุ้น)	กิจการ ค (หลังออกหุ้น)	กิจการ ข
เงินลงทุนใน บ.ย่อย	–	10,000	-
สินทรัพย์อื่น	5,000	5,000	100,000
สินทรัพย์รวม	5,000	15,000	100,000
หุ้นที่ออกแล้วชำระแล้ว	10,000	20,000	10,000
ส่วนเกินทุน	–	-	–
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(5,000)	(5,000)	90,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	5,000	15,000	100,000

การตัดบัญชีรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550

(1) Dr. Capital ของ ข 10,000

Cr. เงินลงทุน ใน ข 10,000

(2) Dr. ค่าความนิยม 3,000

Cr. ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน 3,000

(3) Dr. กำไรสะสมต้นงวด 1,200

Cr. ค่าความนิยม 1,200

(4) Dr. กำไรสะสมต้นงวด 70.000

กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย 20,000

Cr. กำไรสะสมปลายงวด 90,000

หมายเหตุ

รายการ (2) และ (3) เป็นการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากกิจการ ก ซื้อกิจการ ข เมื่อเริ่มแรกและการตัดจำหน่ายค่าความนิยม เสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ ค มาตั้งแต่แรก ค่าความนิยมจึงเป็นจำนวนเดียวกันกับที่บันทึกอยู่ในงบการเงินรวมของกิจการ ก ก่อนที่จะเกิด

การรวมธุรกิจ (ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ กำหนดให้ไม่ต้องมีการตัดจำหน่ายค่าความนิยมตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 ม.ค. 2551 เป็นต้นไป) นอกจากนี้ กิจการ ค จะต้องพิจารณาว่า ค่าความนิยมที่ได้รับมานั้น เกิดการด้อยค่าหรือไม่ ซึ่งตามตัวอย่างนี้สมมติว่าไม่เกิดการด้อยค่า

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550

	กิจการ ค Cost method	กิจการ ข	Adjustment		Consolidated
งบกำไรขาดทุน			Dr.	Cr.	
รายได้	2,000	40,000			42,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	6,000	20,000			26,000
ตัดจำหน่าย/ด้อยค่า ค่าความนิยม					
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย			(4) 20,000		20,000
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	(4,000)	20,000			- 4,000
กำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นงวด 1/1/50	(1,000)	70,000	(3) 1,200		- 2,200
			(4) 70,000		
บวก: กำไร /(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	(4,000)	20,000			- 4,000
กำไรสะสมต้นงวด 31/12/50	(5,000)	90,000			- 6,200
งบดุล					
ค่าความนิยม			(2) 3,000	(3) 1,200	1,800
เงินลงทุนใน กิจการ ข	10,000			(1) 10,000	-
สินทรัพย์อื่น	5,000	100,000			105,000
สินทรัพย์รวม	15,000	100,000			106,800
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	20,000	10,000	(1) 10,000		20,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-			(2) 3,000	3,000
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(5,000)	90,000			- 6,200
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย				(4) 90,000	90,000
รวมส่วนอื่นของผู้ถือหุ้น	15,000	100,000			106,800

ข้อมูลที่แสดงเปรียบเทียบ

ในกรณีที่กิจการปรับปรุงงบการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบย้อนหลัง กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ หรือตั้งแต่วันแรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า สำหรับตัวอย่างนี้ วันแรกที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันคือ 31 ธ.ค. 2545 และวันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบคือ 1 ม.ค. 2549 ดังนั้น วันต้นงวดในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบจึงเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่า กิจการต้องปรับปรุงรายการเสมือนว่าการรวมธุรกิจได้เกิดขึ้นตั้งแต่ 1 ม.ค. 2549

<u>การตัดบัญชีรายการระหว่างกันของงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2549</u>

(1) Dr.	เงินลงทุนใน ข	10,000	
	Cr. ส่วนเกินทุน (Capital ของ ก ที่ออกในปี 2550)		10,000
(2) Dr.	ค่าความนิยม	3,000	
	Cr. ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		3,000
(3) Dr.	Capital ของ ข	10,000	
	Cr. เงินลงทุน ใน ข		10,000
(4) Dr.	ตัดจำหน่ายค่าความนิยม	300	
	กำไรสะสมต้นงวด		900
	Cr. ค่าความนิยม		1,200
(5) Dr.	กำไรสะสมต้นงวด	55,000	
	กำไรสุทธิส่วนที่เป็นของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	15,000	
	Cr. กำไรสะสมปลายงวด		70,000

<u>หมายเหตุ</u>

รายการ (2) และ (4) เป็นการรับรู้ค่าความนิยมที่เกิดจากกิจการ ก ซื้อกิจการ ข เมื่อเริ่มแรกและการตัดจำหน่ายค่าความนิยม เสมือนว่าค่าความนิยมเป็นของกิจการ ค มาตั้งแต่แรก ค่าความนิยมจึงเป็นจำนวนเดียวกันกับที่บันทึกอยู่ในงบการเงินรวมของกิจการ ก ก่อนที่จะเกิดการรวมธุรกิจ

กระดาษทำการเพื่อจัดทำงบการเงินรวมของกิจการ ค ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2549

	กิจการ ค Cost method	กิจการ ข	Adjustment		Consolidated
งบกำไรขาดทุน			Dr.	Cr.	
รายได้	1,000	38,000			39,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	3,000	23,000			26,000
ตัดจำหน่าย/ด้อยค่า ค่าความนิยม			(4) 300		300
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย			(5) 15,000		15,000
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	(2,000)	15,000			- 2,300
กำไรสะสม					
กำไรสะสมต้นงวด 1/1/49	1,000	55,000	(4) 900		100
			(5) 55,000		
บวก: กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ (ส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่)	(2,000)	15,000			- 2,300
กำไรสะสมปลายงวด 31/12/49	(1,000)	70,000			- 2,200
งบดุล					
ค่าความนิยม	-	-	(2) 3,000	(4) 1,200	1,800
เงินลงทุนใน กิจการ ข	-	-	(1) 10,000	(3) 10,000	-
สินทรัพย์อื่น	9,000	80,000			89,000
สินทรัพย์รวม	9,000	80,000			90,800
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	10,000	10,000	(3) 10,000		10,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-			(1),(2) 13,000	13,000
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(1,000)	70,000			- 2,200
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย				(5) 70,000	70,000
รวมส่วนอื่นของผู้ถือหุ้น	9,000	80,000			90,800

งบการเงินรวมของกิจการ ค (หลังการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน)

งบดุลรวมของกิจการ ค
ณ วันที่ 31 ธันวาคม

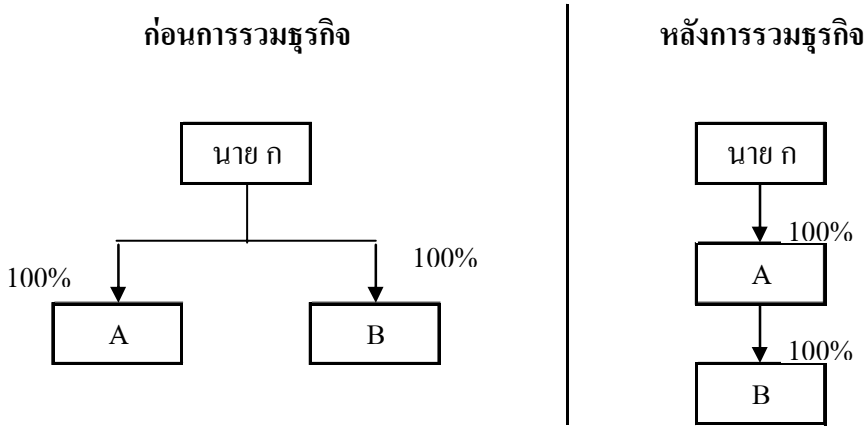
	2550	2549 (ปรับปรุง)
ค่าความนิยม	1,800	1,800
สินทรัพย์อื่น	105,000	89,000
สินทรัพย์รวม	106,800	90,800
หุ้นที่ออกและชำระแล้ว	20,000	10,000
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	3,000	13,000
กำไร/(ขาดทุน) สะสม	(6,200)	(2,200)
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	90,000	70,000
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	106,800	90,800

งบกำไรขาดทุนของกิจการ ค
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม

	2550	2549 (ปรับปรุง)
รายได้	42,000	39,000
ต้นทุนขายและค่าใช้จ่ายอื่น	(26,000)	(26,000)
ตัดจำหน่าย/ด้อยค่า ค่าความนิยม	-	(300)
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	(20,000)	(15,000)
กำไร/(ขาดทุน) สุทธิ	(4,000)	(2,300)

(ง) การจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม

ตัวอย่างที่ 8



ตั้งแต่ปี 2547 (ก่อนการรวมธุรกิจ) นาย ก เป็นผู้ถือหุ้นรายเดียวของทั้ง บริษัท A และ B โดยมีรายการระหว่างกันดังนี้

- วันที่ 30 มิถุนายน 2548 บริษัท B ได้ให้กู้ยืมแก่บริษัท A จำนวน 900 ล้านบาท เพื่อใช้ในการซื้อที่ดินและ
ใช้ในการดำเนินงาน
- วันที่ 30 พฤศจิกายน 2548 บริษัท A ขายที่ดินให้บริษัท B โดยมีกำไรจากการขายที่ดิน 600 ล้านบาท
- วันที่ 31 มีนาคม 2549 บริษัท A ไม่สามารถจ่ายชำระเงินกู้ให้แก่บริษัท B ได้ บริษัท B จึงยกหนี้ทั้งจำนวนให้แก่บริษัท A
- วันที่ 1 กรกฎาคม 2549 กลุ่มกิจการของนาย ก มีการจัดโครงสร้างใหม่ โดย บริษัท A เข้าซื้อหุ้นของบริษัท B ทั้งหมด จึงทำให้ บริษัท A มีสัดส่วนการถือหุ้น 100% และนาย ก ยังคงมีอำนาจการควบคุมในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของทั้งบริษัท A และ B การรวมธุรกิจลักษณะนี้ถือว่า เป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ซึ่งบริษัท A ต้องรวมผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ดังนี้

งบการเงินเฉพาะกิจการของบริษัท A และ B

	2549		2548	
	A	B	A	B
รายได้จากการขาย	500	600	400	500
กำไรจากการขายที่ดิน	0	0	600	0
รายได้รวม	500	600	1,000	500
ต้นทุนขายค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	(1,500)	(300)	(1,200)	(750)
กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมปกติ	(1,000)	300	(200)	(250)
รายการพิเศษ				
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับลดหนี้	900	(900)	0	0
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	(100)	(600)	(200)	(250)

งบกำไรขาดทุนรวม

งบกำไรขาดทุนรวมต้องรวมผลการดำเนินงานของแต่ละกิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันตั้งแต่วันที่เสนองบการเงินล่าสุด (รวมถึงงวดที่นำเสนอเปรียบเทียบ) หรือตั้งแต่วันที่กิจการหรือธุรกิจที่นำมารวมกันอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกัน แล้วแต่ระยะเวลาใดสั้นกว่า โดยไม่คำนึงถึงวันที่มีการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน ดังนั้น วันที่เสนองบการเงินล่าสุดเป็นระยะเวลาที่สั้นกว่า จึงต้องรวมผลการดำเนินงานของปี 2549 ตั้งแต่ 1 มกราคม – 31 ธันวาคม 2549 และปรับปรุงย้อนหลังงบการเงินงบการเงินปี 2548 ที่นำเสนอเปรียบเทียบด้วย

งบกำไรขาดทุนรวมของบริษัท A และบริษัทย่อย

	2549	**2548**
รายได้จากการขาย	1,100	900
กำไรจากการขายที่ดิน	0	0
รายได้รวม	1,100	900
ต้นทุนขายค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	(1,800)	(1,950)
กำไร (ขาดทุน) จากกิจกรรมปกติ	(700)	(1,050)
รายการพิเศษ		
กำไร(ขาดทุน)จากการปรับลดหนี้	0	0
กำไร (ขาดทุน) สุทธิ	(700)	(1,050)

(จ) การแสดงรายการส่วนต่างระหว่างต้นทุนการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน กับส่วนได้เสียของผู้ซื้อในมูลค่าตามบัญชีของกิจการที่ถูกนำมารวม

ตัวอย่างที่ 9

ก่อนการรวมธุรกิจ ทั้งบริษัท ก และ บริษัท ข อยู่ภายใต้การควบคุมของ นาย X เมื่อวันที่ 31 มี.ค. 50 มีการปรับโครงสร้างองค์กรใหม่โดย นาย X ขายบริษัท ข ให้กับบริษัท ก ด้วยราคา 800 ล้านบาท

นโยบายการบัญชีของ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน
- บริษัท ข ใช้วิธีราคาที่ตีใหม่

กรณี บริษัทย่อยเปลี่ยนวิธีบันทึก PPE จากวิธีตีราคาใหม่เป็นวิธีราคาทุนตามบริษัทใหญ่
งบการเงิน ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ (31 มี.ค. 50)

	บริษัท ก	บริษัท ข		งบรวม
		ก่อนรวม	หลังรวม	
เงินสด	300	100	100	400
เงินลงทุน - หลักทรัพย์เผื่อขาย	-	350	350	350
เงินลงทุนในบริษัท ข	800	-	-	-
ที่ดิน	200	250	100	300
สินทรัพย์รวม	1,300	700	550	1,050
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	100	100	100	100
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	-	150	-	-
กำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการเปลี่ยนแปลง มูลค่าเงินลงทุนหลักทรัพย์เผื่อขาย	-	250	250	250
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	-	-	(700)
กำไรสะสม	1,200	200	200	1,200
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	-	-	-	200
รวมส่วนของเจ้าของ	1,300	700	550	1,050

กรณี บริษัทใหญ่เปลี่ยนวิธีบันทึกบัญชี PPE จากวิธีราคาทุน เป็นวิธีตีราคาใหม่ตามบริษัทย่อย
งบการเงิน ณ วันที่มีการรวมธุรกิจ (31 มี.ค. 50)

	บริษัท ก		บริษัท ข	งบรวม
	ก่อนรวม	หลังรวม		
เงินสด	300	300	100	400
เงินลงทุน - หลักทรัพย์เผื่อขาย	-	-	350	350
เงินลงทุนในบริษัท ข	800	800	-	-
ที่ดิน	200	400	250	650
สินทรัพย์รวม	1,300	1,500	700	1,400
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	100	100	100	100
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาที่ดิน	-	200	150	350
กำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการเปลี่ยนแปลง มูลค่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เผื่อขาย	-	-	250	250
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	-	-	-	(700)
กำไรสะสม	1,200	1,200	200	1,200
ส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย	-	-	-	200
รวมส่วนของเจ้าของ	1,300	1,500	700	1,400

ตัวอย่างที่ 10

นาย A ถือหุ้น 100% ใน บริษัท ก และ บริษัท ข โดยบริษัท ข ขายสินทรัพย์ทั้งหมดของบริษัท ข ซึ่งประกอบด้วย ลูกหนี้การค้า ที่ดิน อาคาร เครื่องจักร และเครื่องหมายการค้า รวมทั้ง โอนพนักงานให้กับ บริษัท ก ในราคา 900 ล้านบาท ทั้งนี้ บริษัท ก ไม่ได้รับภาระหนี้สินของบริษัท ข สินทรัพย์ของบริษัท ข ประกอบด้วย

	มูลค่าตามบัญชี	มูลค่ายุติธรรม/ราคาขาย
ลูกหนี้การค้า	100	100
ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์-		
สุทธิ	200	600
เครื่องหมายการค้า	0	200
รวม	300	900

สินทรัพย์ที่บริษัท ก ได้รับมาจาก บริษัท ข เป็นไปตามคำนิยาม “ธุรกิจ” ตามมาตรฐานการรายงานทางกาเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การรวมธุรกิจ และบริษัท ก และ ข มี ultimate controller เป็นบุคคลเดียวกัน ดังนั้น การที่บริษัท ก ซื้อสินทรัพย์ทั้งหมดของ บริษัท ข ถือว่าเป็นการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน อย่างไรก็ตาม การซื้อธุรกิจดังกล่าว บริษัท ก ไม่ได้มีการซื้อหุ้นของบริษัท ข บริษัท ก จึงไม่ต้องมีการจัดทำงบการเงินรวม

นอกจากนี้ บริษัท ก ต้องไม่บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายใน (internally generated intangible asset)

การบันทึกบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้รับมาจากบริษัท ข และงบการเงินของบริษัท ก แบ่งได้เป็น 4 กรณีดังนี้

กรณีที่ 1 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาทุน

กรณีที่ 2 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาที่ตีใหม่

กรณีที่ 3 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ

- บริษัท ก ใช้วิธีราคาที่ตีใหม่
- บริษัท ข ใช้วิธีราคาทุน

กรณีที่ 4 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ

- บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน
- บริษัท ข ใช้วิธีราคาที่ตีใหม่

กรณีที่ 1 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาทุน

บริษัท ก ต้องบันทึกลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 200 ล้านบาท และต้องไม่บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท บันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr.	ลูกหนี้การค้า	100	
	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	200	
	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	600	
	Cr. เงินสด		900

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อสินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อมาจากบริษัท ข	หลังซื้อสินทรัพย์
สินทรัพย์			
เงินสด	900	(900)	-
ลูกหนี้การค้า	250	100	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	300	200	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-	100
รวมสินทรัพย์	1,550		950
หนี้สินและส่วนของเจ้าของ			
หนี้สิน	150	-	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-	400
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		(600)	(600)
กำไรสะสม	1,000	-	1,000
รวมส่วนของเจ้าของ	1,400		800
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	1,550		950

กรณีที่ 2 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายเดียวกันคือวิธีราคาที่ตีใหม่

บริษัท ก ต้องบันทึกลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 600 ล้านบาท และต้องไม่บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท บันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr.	ลูกหนี้การค้า	100		
	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	600		
.	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	200		
	Cr. เงินสด		900	
Dr	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	400		
	Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์			400

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อสินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อมาจากบริษัท ข	หลังซื้อสินทรัพย์
สินทรัพย์			
เงินสด	900	(900)	-
ลูกหนี้การค้า	250	100	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	350	600	950
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-	100
รวมสินทรัพย์	1,600		1,400
หนี้สินและส่วนของเจ้าของ			
หนี้สิน	150	-	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-	400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	50	400	450
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		(600)	(600)
กำไรสะสม	1,000	-	1,000
รวมส่วนของเจ้าของ	1,450		1,250
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	1,600		1,400

กรณีที่ 3 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ <u>บริษัท ก ใช้วิธีราคาที่ตีใหม่ แต่บริษัท ข ใช้วิธีราคาทุน</u>

บริษัท ก ต้องบันทึกลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข ซึ่งก็คือ 200 ล้านบาท โดยต้องปรับปรุงรายการเพื่อให้นโยบายการบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาจากบริษัท ข ให้เป็นวิธีราคาที่ตีใหม่เพื่อให้สอดคล้องกับของบริษัท ก และต้องไม่บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท บันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr.	ลูกหนี้การค้า	100	
	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	200	
	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	600	
	Cr. เงินสด		900
Dr.	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	400	
	Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		400

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อสินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อมาจากบริษัท ข	รายการปรับปรุง	หลังซื้อสินทรัพย์
สินทรัพย์				
เงินสด	900	(900)		-
ลูกหนี้การค้า	250	100		350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	350	200	400	950
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-		100
รวมสินทรัพย์	1,600			1,400
หนี้สินและส่วนของเจ้าของ				
หนี้สิน	150	-		150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-		400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	50	-	400	450
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		(600)		(600)
กำไรสะสม	1,000	-		1,000
รวมส่วนของเจ้าของ	1,450			1,250
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	1,600			1,400

กรณีที่ 4 นโยบายการบัญชี ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นนโยบายต่างกันคือ <u>บริษัท ก ใช้วิธีราคาทุน แต่ บริษัท ข ใช้วิธีราคาที่ตีใหม่</u>

บริษัท ก ต้องบันทึกลูกหนี้การค้าที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชี 100 ล้านบาท และที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ได้รับมาตามมูลค่าตามบัญชีของบริษัท ข 600 ล้านบาท และต้องปรับปรุงรายการเพื่อให้นโยบายการบัญชีของสินทรัพย์ที่ได้มาจากบริษัท ข ให้เป็นวิธีราคาทุนเพื่อให้สอดคล้องกับของบริษัท ก ซึ่งมูลค่าตามบัญชีตามวิธีราคาทุนเดิมเท่ากับ 200 ล้านบาท และต้องไม่บันทึกสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้รับมา ดังนั้น ส่วนต่างจากราคาจ่ายซื้อ 600 ล้านบาท บันทึกเป็นส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน

รายการบัญชีของบริษัท ก

Dr.	ลูกหนี้การค้า	100		
	ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	600		
	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	200		
	Cr. เงินสด			900
Dr	ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	400		
	Cr. ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์			400
Dr	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	400		
	Cr. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ			400

งบการเงินของบริษัท ก ก่อนและหลังการซื้อสินทรัพย์จากบริษัท ข

	ก่อนซื้อสินทรัพย์	สินทรัพย์ที่ซื้อมาจากบริษัท ข	หลังซื้อสินทรัพย์
สินทรัพย์			
เงินสด	900	(900)	-
ลูกหนี้การค้า	250	100	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์-สุทธิ	300	200	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	-	100
รวมสินทรัพย์	1,550		950
หนี้สินและส่วนของเจ้าของ			
หนี้สิน	150	-	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	-	400
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน		(600)	(600)
กำไรสะสม	1,000	-	1,000
รวมส่วนของเจ้าของ	1,400		800
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	1,550		950

งบการเงินของ บริษัท ก เปรียบเทียบ 4 กรณี

	กรณีที่			
	1	**2**	**3**	**4**
สินทรัพย์				
เงินสด	–	–	–	–
ลูกหนี้การค้า	350	350	350	350
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์–สุทธิ	500	950	950	500
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	100	100	100	100
รวมสินทรัพย์	950	1,400	1,400	950
หนี้สินและส่วนของเจ้าของ				
หนี้สิน	150	150	150	150
ทุนจดทะเบียนและชำระแล้ว	400	400	400	400
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์	–	450	450	–
ส่วนเกินทุนจากการรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกัน	(600)	(600)	(600)	(600)
กำไรสะสม	1,000	1,000	1,000	1,000
รวมส่วนของเจ้าของ	800	1,250	1,250	800
รวมหนี้สินและส่วนของเจ้าของ	950	1,400	1,400	950

รายการบัญชีจากการขายสินทรัพย์ของบริษัท ข เป็นดังนี้

			กรณี 1 และ 3		**กรณี 2 และ 4**	
Dr.	เงินสด		900		900	
	Cr.	ลูกหนี้การค้า		100		100
		ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์–สุทธิ		200		600
		กำไรจากการขายสินทรัพย์		700		200
Dr.	ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		–		400	
	Cr.	กำไรสะสม		–		400