ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๘๔/๒๕๕๗

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๗)

เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๓๙ (๔/๒๕๕๗) เมื่อวันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๔/๒๕๕๗ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๕) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๑ (ปรับปรุง ๒๕๕๗) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๒๖ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

ประสัณห์ เชื้อพานิช

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2557)

เรื่อง

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2555 (IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rate (Bound volume 2013 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2555 โดยปรับปรุงย่อหน้าที่ 3.2 8 11 18 19 23 33 39 44 ถึง 46 และ 48ก เพิ่มย่อหน้าที่ 60ฉ ถึง 60ช และปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สารบัญ

	จากย่อหน้าที่
บทนำ	**บทนำ 1**
วัตถุประสงค์	**1**
ขอบเขต	**3**
คำนิยาม	**8**
การขยายความคำนิยาม	**9**
สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	**9**
เงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ	**15**
รายการที่เป็นตัวเงิน	**16**
สรุปแนวทางการบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้	**17**
การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	**20**
การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก	**20**
การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา	**23**
การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	**27**
การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	**35**
การใช้สกุลเงินที่นำเสนองบการเงินที่มิใช่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	**38**
การแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน	**38**
การแปลงค่าของหน่วยงานต่างประเทศ	**44**
การจำหน่ายหรือการจำหน่ายบางส่วนของหน่วยงานต่างประเทศ	**48**
ผลกระทบทางภาษีของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมด	**50**
การเปิดเผยข้อมูล	**51**
วันถือปฏิบัติและการถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	**58**
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	**61**

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 62 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ*กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* (ปรับปรุง 2557) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

บทนำ

บทนำ 1–17 (บทนำเหล่านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ*

วัตถุประสงค์

1 กิจการอาจมีกิจกรรมเกี่ยวกับต่างประเทศได้ 2 ทาง คืออาจมีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศหรืออาจมีหน่วยงานต่างประเทศ นอกจากนี้กิจการอาจแสดงงบการเงินในสกุลเงินต่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายการนำรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและหน่วยงานต่างประเทศมารวมไว้ในงบการเงินของกิจการ และวิธีการแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน

2 ประเด็นหลัก คือการพิจารณาว่าจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนใด และจะรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินอย่างไร

ขอบเขต

3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับ

3.1 การบัญชีสำหรับรายการและยอดคงเหลือที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ยกเว้นรายการและยอดคงเหลือของตราสารอนุพันธ์ต่าง ๆ ซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)

3.2 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศเพื่อนำไปรวมในงบการเงินของกิจการตามวิธีการจัดทำงบการเงินรวม หรืองบการเงินที่บันทึกเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย และ

3.3 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน

4 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นำมาใช้กับตราสารอนุพันธ์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศหลายประเภท ดังนั้น ตราสารอนุพันธ์ดังกล่าวไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อย่างไรก็ดี ตราสารอนุพันธ์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศบางประเภท ซึ่งไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) (เช่น ตราสารอนุพันธ์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศบางรายการที่แฝงอยู่ในสัญญาอื่น ๆ) จะอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในกรณีที่กิจการแปลงค่าตราสารอนุพันธ์จากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินของกิจการนั้น

5 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้นำไปใช้กับการบัญชีสำหรับการป้องกันความเสี่ยงของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และการป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนสุทธิของหน่วยงานต่างประเทศ โดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้แนวปฏิบัติเรื่องการบัญชีสำหรับการป้องกันความเสี่ยงไว้แล้ว

6 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับกรณีที่มีการนำเสนองบการเงินเป็นเงินตราต่างประเทศ และได้ให้ข้อกำหนดเพื่อให้งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผย ในกรณีที่การแปลงค่าข้อมูลทางการเงินให้เป็นเงินตราต่างประเทศไม่เป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้

7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้นำไปปฏิบัติกับการนำเสนองบกระแสเงินสดของกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือการแปลงค่ากระแสเงินสดของหน่วยงานในต่างประเทศ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *งบกระแสเงินสด* (เมื่อมีการประกาศใช้))

คำนิยาม

8 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายเฉพาะดังต่อไปนี้

อัตราปิด	**หมายถึง**	**อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน**
ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	**หมายถึง**	**ผลต่างที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าจำนวนหน่วยของเงินสกุลหนึ่งไปเป็นอีกสกุลหนึ่งด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่แตกต่างไป**
อัตราแลกเปลี่ยน	**หมายถึง**	**อัตราที่ใช้แลกเปลี่ยนระหว่างเงินตราสองสกุล**
มูลค่ายุติธรรม	**หมายถึง**	**ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13**

		เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้))
เงินตราต่างประเทศ	**หมายถึง**	**เงินตราสกุลอื่น นอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ**
หน่วยงานต่างประเทศ	**หมายถึง**	**บริษัทย่อย บริษัทร่วม การร่วมการงาน หรือสาขาของกิจการที่เสนองบการเงิน โดยมีกิจกรรมหรือการประกอบกิจกรรมในประเทศอื่น หรือในสกุลเงินอื่น นอกจากประเทศหรือสกุลเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน**
สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	**หมายถึง**	**สกุลเงินที่ใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลักซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่**
กลุ่มกิจการ	**หมายถึง**	**บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทใหญ่**
รายการที่เป็นตัวเงิน	**หมายถึง**	**หน่วยของสกุลเงินที่ถือไว้ และสินทรัพย์และหนี้สินที่จะได้รับ หรือที่จะต้องชำระเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน**
เงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ	**หมายถึง**	**ส่วนได้เสียในสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน**
สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน	**หมายถึง**	**สกุลเงินที่ใช้ในการเสนองบการเงิน**
อัตราแลกเปลี่ยนทันที	**หมายถึง**	**อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับการส่งมอบทันที**

การขยายความคำนิยาม

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

9 โดยปกติสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลัก ซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่ หมายถึง สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับและจ่ายที่สำคัญ ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

9.1 สกุลเงิน

9.1.1 ที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อราคาขายของสินค้าและบริการ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระราคาขายของสินค้าและบริการ) และ

9.1.2 ของประเทศซึ่งภาวการณ์แข่งขัน และกฎข้อบังคับส่วนใหญ่เป็นตัวกำหนดราคาขายของสินค้าและบริการ

9.2 สกุลเงินที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ เช่น ค่าแรงงาน วัตถุดิบ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระต้นทุนดังกล่าว)

10 ปัจจัยต่าง ๆ ที่อาจช่วยในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการมีดังต่อไปนี้

10.1 สกุลเงินที่ได้มาจากกิจกรรมการจัดหาเงิน (กล่าวคือ การออกตราสารหนี้และหุ้นทุน)

10.2 สกุลเงินที่ได้รับจากกิจกรรมดำเนินงานและมักจะดำรงไว้ในสกุลเงินนั้น ๆ

11 กิจการต้องพิจารณาปัจจัยเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ และพิจารณาว่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศนั้นเป็นสกุลเงินเดียวกันกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงินหรือไม่ (กิจการที่เสนองบการเงินในกรณีนี้ คือกิจการที่มีหน่วยงานต่างประเทศ ได้แก่ บริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วมหรือการร่วมการงาน)

11.1 ให้ประเมินว่าธุรกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงานต่างประเทศนั้นเป็นส่วนขยายของกิจการที่เสนองบการเงินมากกว่าที่จะเป็นการดำเนินงานที่เป็นเอกเทศอย่างมีนัยสำคัญ ตัวอย่างกรณีแรกคือ เมื่อหน่วยงานต่างประเทศมีหน้าที่เพียงขายสินค้าซึ่งนำเข้าจากกิจการที่เสนองบการเงินและส่งเงินที่ได้ให้กิจการที่เสนองบการเงิน ตัวอย่างกรณีหลังคือเมื่อหน่วยงานต่างประเทศนั้นเก็บสะสมเงินและก่อให้เกิดรายการที่เป็นตัวเงินอื่น ๆ ก่อให้เกิดรายได้ ค่าใช้จ่าย และมีการกู้ยืม โดยรายการส่วนใหญ่เป็นเงินสกุลท้องถิ่น

11.2 ให้ประเมินว่ารายการที่มีกับกิจการที่เสนองบการเงินมีสัดส่วนมากหรือน้อย เมื่อเทียบกับธุรกรรมของหน่วยงานต่างประเทศ

11.3 ให้ประเมินว่ากระแสเงินสดจากธุรกรรมของหน่วยงานต่างประเทศมีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดของกิจการที่เสนองบการเงิน และพร้อมที่จะส่งเงินออกไปยังกิจการที่เสนองบการเงิน

11.4 ให้ประเมินว่าหากปราศจากเงินทุนสนับสนุนจากกิจการที่เสนองบการเงินแล้ว กระแสเงินสดจากธุรกรรมของหน่วยงานต่างประเทศมีเพียงพอที่จะชำระภาระหนี้สินที่มีอยู่และที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามปกติ

12 กรณีที่ข้อบ่งชี้ข้างต้นไม่เป็นไปในทางเดียวกันและสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานไม่เด่นชัด ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งจะต้องเป็นสกุลเงินที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมที่สุดของผลกระทบทางเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ ในการนี้ ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญต่อข้อบ่งชี้ที่สำคัญในย่อหน้าที่ 9 ก่อนการพิจารณาข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ 10 และ 11 ซึ่งกำหนดให้เป็นหลักฐานสนับสนุนเพิ่มเติมในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ

13 สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการจะสะท้อนให้เห็นถึงรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสกุลเงิน ดังนั้น เมื่อได้กำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแล้ว สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานจะไม่มีการเปลี่ยนแปลง ยกเว้นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ เหล่านั้น

14 หากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง กิจการต้องปรับงบการเงินใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง* (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการไม่สามารถหลีกเลี่ยงการปรับงบการเงินใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว โดยหลีกเลี่ยงไปใช้สกุลเงินอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานโดยไม่เป็นไปตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (เช่น การใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทใหญ่)

เงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ

15 กิจการอาจมีรายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นลูกหนี้หรือเจ้าหนี้กับหน่วยงานต่างประเทศ รายการดังกล่าวมิได้คาดหมายว่าจะมีแผนการชำระหนี้หรือไม่มีความเป็นไปได้ว่าจะชำระเงินในอนาคตอันใกล้นี้ หากพิจารณาจากเนื้อหาสาระแล้ว รายการนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศของกิจการ และให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 32 และ 33 รายการที่เป็นตัวเงินดังกล่าวอาจรวมถึงลูกหนี้หรือเงินกู้ยืมระยะยาว แต่ไม่รวมลูกหนี้การค้าหรือเจ้าหนี้การค้า

15ก กิจการที่มีรายการที่เป็นตัวเงินจากลูกหนี้หรือเจ้าหนี้กับหน่วยงานต่างประเทศตามย่อหน้าที่ 15 อาจเป็นบริษัทย่อยของกลุ่มกิจการได้ เช่น กิจการมีบริษัทย่อย 2 แห่ง คือ บริษัท ก และบริษัท ข โดยที่บริษัท ข นั้น เป็นหน่วยงานต่างประเทศ บริษัท ก ให้เงินกู้ยืมแก่บริษัท ข ลูกหนี้เงินให้กู้ยืมดังกล่าวให้เป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิของกิจการในบริษัท ข หากไม่มีแผนการชำระหนี้หรือไม่คาดว่าจะมีการชำระในอนาคตอันใกล้ ในกรณีที่ บริษัท ก เป็นหน่วยงานต่างประเทศ ข้อพิจารณาดังกล่าวยังคงใช้ปฏิบัติเช่นเดียวกัน

รายการที่เป็นตัวเงิน

16 ลักษณะสำคัญของรายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึงเงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด และเงินสดปันผลซึ่งบันทึกเป็นหนี้สิน ในทำนองเดียวกัน สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) ตราสารทุนของกิจการในจำนวนหน่วยที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ หรือ สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) สินทรัพย์ในจำนวนเงินซึ่งอาจเปลี่ยนแปลง โดยมูลค่ายุติธรรมที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) เท่ากับจำนวนเงินคงที่หรือจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ซึ่งสามารถกำหนดได้ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน ในทางตรงกันข้ามลักษณะสำคัญของรายการที่มิใช่ตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ (เช่น ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า) ค่าความนิยม สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และประมาณการหนี้สินต่าง ๆ ที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

สรุปแนวทางการบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

17 ในการจัดทำงบการเงิน กิจการแต่ละกิจการไม่ว่าจะเป็นบริษัทเดี่ยว กิจการที่มีหน่วยงานในต่างประเทศ (เช่น บริษัทใหญ่) หรือหน่วยงานต่างประเทศ (เช่น บริษัทย่อย หรือสาขาของกิจการ) ต้องกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามย่อหน้าที่ 9 ถึง 14 โดยกิจการต้องแปลงค่ารายการที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และรายงานผลกระทบจากการแปลงค่าดังกล่าวตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 20 ถึง 37 และ 50

18 กิจการที่เสนองบการเงินมักประกอบด้วยหลายกิจการ (เช่น กลุ่มกิจการที่ประกอบด้วยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยแห่งหนึ่งหรือมากกว่านั้น) กิจการหลายประเภทเหล่านั้น (ไม่ว่าจะเป็นสมาชิกของกลุ่มหรือมิใช่สมาชิกของกลุ่มก็ตาม) อาจมีการลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมการงาน หรือบริษัทเหล่านั้นอาจมีสาขาด้วย จึงมีความจำเป็นที่กิจการที่เสนองบการเงินต้องรวมรายการสำคัญอันเป็นผลการดำนินงานและฐานะการเงินของกิจการแต่ละกิจการแสดงไว้ในงบการเงินด้วย และต้องแปลงค่ารายการเหล่านั้นเป็นสกุลเงิน ซึ่งกิจการที่เสนองบการเงินใช้ในการจัดทำงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อนุญาตให้กิจการเสนองบการเงินเป็นสกุลเงินใดสกุลเงินหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการแต่ละกิจการ ซึ่งอยู่ภายใต้กิจการที่เสนองบการเงิน ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่แตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ให้ดูย่อหน้าที่ 38 ถึง 50

19 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อนุญาตให้กิจการที่เป็นบริษัทเดี่ยว หรือกิจการ ซึ่งจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* (เมื่อมีการประกาศใช้) นำเสนองบการเงินในสกุลเงินใดสกุลหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) ก็ได้ ถ้าสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินต้องมีการแปลงค่าให้อยู่ในรูปสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 38 ถึง 50

การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก

20 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หมายถึง รายการที่กำหนดไว้เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือจะต้องจ่ายชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ รวมถึงรายการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการ

20.1 ซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งกำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ

20.2 กู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระ หรือได้รับชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ หรือ

20.3 ได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งสินทรัพย์ หรือก่อหรือชำระหนี้สิน ซึ่งกำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ

21 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ

22 วันที่เกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการบัญชี ในทางปฏิบัติ อัตราแลกเปลี่ยนที่ประมาณขึ้นซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยนจริง ณ วันที่เกิดรายการมักจะถูกนำมาใช้ เช่น อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยในรอบสัปดาห์หรือรอบเดือนอาจถูกนำมาใช้สำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศทั้งหมดที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาดังกล่าว อย่างไรก็ดี หากอัตราแลกเปลี่ยนนั้นผันผวนอย่างมีนัยสำคัญ การใช้อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยในรอบเวลานั้นอาจไม่เหมาะสม

การรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในงวดถัดมา

23 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด

23.1 รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด

23.2 รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ

23.3 รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมนั้น

24 มูลค่าตามบัญชีของแต่ละรายการจะถูกกำหนดค่าตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง เช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อาจใช้มูลค่ายุติธรรม หรือราคาทุนเดิม ซึ่งมีรายละเอียดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่ไม่ว่ามูลค่าตามบัญชีจะแสดงไว้ด้วยราคาทุนเดิมหรือด้วยมูลค่ายุติธรรม ถ้าเป็นรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศแล้ว จะต้องแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

25 มูลค่าตามบัญชีของรายการบางรายการถูกกำหนดมาจากการเปรียบเทียบจำนวนเงินตั้งแต่สองจำนวนขึ้นไป เช่น มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือคือราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* (เมื่อมีการประกาศใช้) ในทำนองเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่มีการด้อยค่า คือ ราคาที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนพิจารณาการขาดทุนจากการด้อยค่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* (เมื่อมีการประกาศใช้) หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่มิใช่ตัวเงินและมีการวัดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ มูลค่าตามบัญชีจะกำหนดขึ้นโดยการเปรียบเทียบ ระหว่าง

25.1 ราคาทุนหรือมูลค่าตามบัญชี (แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ราคาถูกกำหนด (นั่นคือ อัตรา ณ วันที่เกิดรายการสำหรับรายการซึ่งวัดค่าด้วยราคาทุนเดิม) และ

25.2 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หรือ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่มูลค่าถูกกำหนด (เช่น อัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน)

ผลกระทบของการเปรียบเทียบนี้อาจทำให้เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ถูกรับรู้ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแต่จะไม่มีการรับรู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือในทางกลับกัน

26 เมื่อมีอัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถใช้ได้หลาย ๆ อัตรา อัตราที่ใช้ควรพิจารณาจากกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือยอดคงเหลือที่จะมีการชำระกันโดยให้ถือเสมือนหนึ่งว่ากระแสเงินสดได้เกิดขึ้น ณ วันที่มีการวัดมูลค่า หากไม่มีการแลกเปลี่ยนระหว่างสองสกุลเงินเป็นการชั่วคราว ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนครั้งแรกสุดที่สามารถแลกเปลี่ยนรายการกันได้

การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

27 ตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 3.1 และ 5 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้สำหรับการบัญชีการป้องกันความเสี่ยงของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ โดยได้กำหนดให้กิจการบันทึกผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน แตกต่างจากแนวทางการปฏิบัติสำหรับผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้รับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนของรายการที่เป็นตัวเงิน ซึ่งเข้าเงื่อนไขเกณฑ์เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดที่มีประสิทธิผลไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตั้งแต่เริ่มต้น

28 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินหรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีนั้น ยกเว้นผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่กล่าวในย่อหน้าที่ 32

29 เมื่อรายการที่เป็นตัวเงินเกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและมีการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างวันที่เกิดรายการกับวันที่มีการชำระเงินของรายการดังกล่าว ทำให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินภายในงวดบัญชีเดียวกันกับงวดที่เกิดรายการนั้น กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งจำนวนในงวดบัญชีนั้น อย่างไรก็ดี ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินในงวดบัญชีถัดไป กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนในแต่ละงวดบัญชีจนถึงวันที่มีการชำระเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละงวดบัญชีนั้น

30 เมื่อมีการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย ในทางตรงข้าม เมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรหรือขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมด ของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนด้วย

31 มาตรฐานการรายงานทางการเงินบางฉบับกำหนดให้กิจการรับรู้กำไรหรือขาดทุนไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากสินทรัพย์ดังกล่าวถูกวัดมูลค่าด้วยสกุลเงินตราต่างประเทศ ย่อหน้าที่ 23.3 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการปรับมูลค่าใหม่แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ประเมินจึงมีผลให้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย

32 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 15) จะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงบการเงินเฉพาะกิจการของกิจการที่เสนองบการเงิน หรือรับรู้ไว้ในงบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศแล้วแต่กรณี ส่วนในงบการเงินที่รวมหน่วยงานในต่างประเทศและกิจการที่เสนองบการเงิน (เช่น งบการเงินรวมเมื่อหน่วยงานในต่างประเทศเป็นบริษัทย่อยแห่งหนึ่งของกิจการ) กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อเริ่มต้นไว้แยกต่างหากในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและต้องจัดประเภทจากส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายเงินลงทุนสุทธิตามย่อหน้าที่ 48

33 หากรายการที่เป็นตัวเงินถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน และเป็นรายการซึ่งอยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะเกิดขึ้นในงบการเงินของแต่ละหน่วยงานต่างประเทศตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28 ในกรณีที่รายการดังกล่าวเป็นรายการในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะเกิดขึ้นในงบการเงินเฉพาะกิจการของกิจการที่เสนองบการเงินตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28 หากรายการที่เป็นตัวเงินดังกล่าวอยู่ในสกุลเงินนอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงินหรือหน่วยงานต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะเกิดในงบการเงินเฉพาะกิจการที่เสนองบการเงินและงบการเงินแต่ละหน่วยของหน่วยงานต่างประเทศตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28 กิจการที่เสนองบการเงินต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนนั้นไว้ต่างหากในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงบการเงินซึ่งรวมหน่วยงานต่างประเทศและกิจการที่รายงาน (นั่นคือ งบการเงินที่นำหน่วยงานต่างประเทศมารวมในการจัดทำงบการเงินรวม หรือที่นำหน่วยงานต่างประเทศมารวมด้วยวิธีส่วนได้เสีย)

34 เมื่อกิจการจัดทำบัญชีและบันทึกรายการในสกุลเงินอื่นที่มิใช่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น ณ เวลาที่กิจการจัดทำงบการเงิน กิจการต้องแปลงค่าทุกรายการให้อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ตั้งแต่เริ่มต้นย่อหน้าที่ 20 ถึง 26 การแปลงค่านี้ทำให้ได้ผลลัพธ์เช่นเดียวกับการบันทึกบัญชีด้วยจำนวนเงินที่อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตั้งแต่เริ่มต้น เช่น ให้แปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานด้วยอัตราปิด และให้แปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งบันทึกด้วยเกณฑ์ราคาทุนเดิมด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับรู้รายการซึ่งมีผลในการบันทึกบัญชี

การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

35 เมื่อมีการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องถือปฏิบัติตามขั้นตอนการแปลงค่าให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลง

36 ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13 สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการจะต้องสะท้อนให้เห็นถึงรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น ดังนั้น เมื่อสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานได้ถูกกำหนดไว้แล้ว จะเปลี่ยนแปลงได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงรายการ เหตุการณ์ และสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น เช่น การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาขายสินค้าและบริการอาจนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ

37 ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานต้องรับรู้รายการนับจากวันที่เปลี่ยนโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป อีกนัยหนึ่งกิจการจะต้องแปลงค่ารายการทั้งหมดให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เปลี่ยนแปลง ผลของการแปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงินให้ถือเสมือนเป็นราคาทุนเดิม ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าของหน่วยงานต่างประเทศ ซึ่งก่อนหน้านี้ได้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามที่กำหนดไว้ใน ย่อหน้าที่ 32 และ 39.3 จะไม่มีการจัดประเภทจากส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุนจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานนั้น

การใช้สกุลเงินที่นำเสนองบการเงินที่มิใช่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

การแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน

38 กิจการอาจแสดงงบการเงินด้วยสกุลเงินใดสกุลหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) ก็ได้ หากสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน เช่น เมื่อกลุ่มกิจการประกอบด้วยหลายกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแตกต่างกัน ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของแต่ละกิจการจะต้องแสดงด้วยสกุลเงินสกุลหนึ่งที่ใช้ร่วมกันเพื่อใช้นำเสนองบการเงินรวม

39 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่มิใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้

39.1 สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงอยู่ในงบแสดงฐานะการเงินแต่ละงวด (นั่นคือ รวมถึงงบแสดงฐานะการเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของแต่ละงบแสดงฐานะการเงินนั้น

39.2 รายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงบการเงินซึ่งแสดงกำไรหรือขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (รวมถึงงบที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ

39.3 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดให้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

40 ในทางปฏิบัติ อัตราที่ประมาณขึ้นซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ เช่น อัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ มักจะถูกนำมาใช้ในการแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม การใช้อัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ จะไม่เหมาะสมถ้าอัตราแลกเปลี่ยนมีความผันผวนอย่างมีนัยสำคัญ

41 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 39.3 เกิดขึ้นจาก

41.1 การแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่ายด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่เกิดรายการ และการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยอัตราปิด

41.2 การแปลงค่าสินทรัพย์สุทธิต้นงวดด้วยอัตราปิดซึ่งต่างจากอัตราปิดเดิม

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเหล่านี้จะไม่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนมีผลกระทบเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดจากการดำเนินงานในปัจจุบันและในอนาคต ผลสะสมของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะถูกแสดงแยกต่างหากจากส่วนของเจ้าของจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้น ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งเกี่ยวกับหน่วยงานต่างประเทศซึ่งนำมาจัดทำงบการเงินรวมในกรณีที่กิจการที่เสนองบการเงินไม่ได้เป็นเจ้าของทั้งหมดในหน่วยงานต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสะสมที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าและเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมกิจการจะถูกจัดสรรและรายงานเป็นส่วนหนึ่งของส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมกิจการในงบการเงินแสดงฐานะทางการเงินรวม

42 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้

42.1 ทุกรายการ (นั่นคือ สินทรัพย์ หนี้สิน รายการที่เป็นส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งรวมถึงข้อมูลเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของงบแสดงฐานะการเงินล่าสุด เว้นแต่

42.2 เมื่อรายการนั้นได้มีการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง จำนวนเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบให้รายงานด้วยจำนวนซึ่งแสดงเป็นปีปัจจุบันในงบการเงินของปีก่อนหน้า (นั่นคือ ไม่มีการปรับปรุงผลของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาหรืออัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในภายหลัง)

43 เมื่อสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง กิจการนั้นต้องปรับงบการเงินของกิจการขึ้นใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง (เมื่อมีการประกาศใช้) ก่อนที่จะนำวิธี การแปลงค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 42

มาใช้ปฏิบัติ ยกเว้นจำนวนเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบที่ได้มีการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง (ดูย่อหน้าที่ 42.2) เมื่อสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงได้ยุติลง และกิจการไม่ต้องปรับงบการเงินใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง (เมื่อมีการประกาศใช้) อีกต่อไป ให้กิจการนั้นใช้จำนวนซึ่งมีการปรับระดับราคาแล้ว ณ วันที่ที่กิจการยุติการแสดงงบการเงินใหม่เป็นราคาทุนเดิมในการแปลงค่ารายการต่าง ๆ เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนองบการเงิน

การแปลงค่าของหน่วยงานต่างประเทศ

44 การแปลงค่าตามที่จะกล่าวถึงในย่อหน้าที่ 45 ถึง 47 ซึ่งเพิ่มเติมต่อจากย่อหน้าที่ 38 ถึง 43 ให้นำไปใช้เมื่อมีการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินเพื่อจะทำให้งบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศสามารถรวมไว้ในงบการเงินของกิจการที่นำเสนองบการเงินโดยวิธีรวมงบการเงิน หรือโดยวิธีส่วนได้เสีย

45 การรวมผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศเข้าไว้ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงินให้ใช้วิธีการจัดทำงบการเงินรวมตามปกติ เช่น การตัดยอดคงเหลือระหว่างกันและรายการระหว่างกันของบริษัทย่อย (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง *งบการเงินรวม*) อย่างไรก็ตาม รายการระหว่างกันที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์ (หรือหนี้สิน) ไม่ว่าจะเป็นรายการระยะสั้นหรือระยะยาว ไม่สามารถนำไปตัดรายการกับรายการระหว่างกันของหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) โดยไม่แสดงผลของความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินรวมได้ ทั้งนี้ เนื่องจากรายการที่เป็นตัวเงินเหล่านั้นเป็นภาระผูกพันที่จะต้องแปลงค่าจากเงินสกุลหนึ่งเป็นเงินอีกสกุลหนึ่ง ซึ่งเป็นผลให้กิจการที่เสนองบการเงินมีกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนนั้น ดังนั้น ในงบการเงินรวมของกิจการที่เสนองบการเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวยังคงรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน หรือหากผลต่างนั้นเกิดจากเหตุการณ์ที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 32 จะถูกรับรู้ในส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและผลสะสมแสดงแยกเป็นรายการต่างหากในส่วนของเจ้าของจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้นไป

46 เมื่องบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศแสดงวันที่ในงบการเงินแตกต่างไปจากวันที่ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน หน่วยงานต่างประเทศมักจะจัดทำงบการเงินเพิ่มเติม ณ วันที่เดียวกันกับวันที่ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงินเพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม หากไม่มีการจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมดังกล่าว มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม กำหนดให้ใช้งบการเงินที่มีวันที่แตกต่างกันได้ ถ้าความแตกต่างกันนั้นไม่เกินกว่า 3 เดือน และให้ปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์อื่น ๆ ที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างวันที่ที่แตกต่างกันนั้น ในกรณีนี้ การแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศจะใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของหน่วยงานต่างประเทศ สำหรับกรณีที่อัตราแลกเปลี่ยนระหว่างช่วงเวลาจากวันที่ในงบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการที่เสนองบการเงินมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ กิจการจะต้องทำ

รายการปรับปรุงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม วิธีการปฏิบัติสำหรับการจัดทำงบการเงินรวมดังกล่าวนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับกรณีวิธีส่วนได้เสียจากบริษัทร่วมหรือการร่วมการงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ด้วยเช่นเดียวกัน

47 ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ และการปรับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ ให้ถือเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศนั้น ดังนั้น ค่าความนิยมและการปรับมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวต้องแสดงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ และจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราปิดตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 39 และ 42

การจำหน่ายหรือการจำหน่ายบางส่วนของหน่วยงานต่างประเทศ

48 ในการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศ กิจการต้องรับรู้จำนวนสะสมของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอการตัดบัญชีที่แสดงแยกต่างหากในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและแสดงจำนวนสะสมเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของ และจะถูกจัดประเภทเป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้))

48ก นอกจากการจำหน่ายส่วนได้เสียทั้งหมดในหน่วยงานต่างประเทศ การจำหน่ายบางส่วนดังกรณีต่อไปนี้ถือเป็นการจำหน่าย

48ก.1 การจำหน่ายเพียงบางส่วนที่ทำให้สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยที่มีหน่วยงานต่างประเทศ แม้ว่ากิจการจะยังคงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของกิจการที่เคยเป็นบริษัทย่อยภายหลังการจำหน่ายเพียงบางส่วนดังกล่าว และ

48ก.2 กรณีที่กิจการยังคงส่วนได้เสียภายหลังการจำหน่ายเพียงบางส่วนในการร่วมการงานหรือการจำหน่ายเพียงบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่มีหน่วยงานต่างประเทศที่เป็นสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งถือเป็นหน่วนงานในต่างประเทศ

48ข การจำหน่ายบริษัทย่อยซึ่งรวมหน่วยงานต่างประเทศ ผลสะสมของผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานต่างประเทศรวมถึงส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะต้องถูกตัดรายการแต่จะไม่ถูกโอนไปเป็นกำไรหรือขาดทุน

48ค การจำหน่ายบางส่วนของบริษัทย่อยซึ่งรวมหน่วยงานต่างประเทศ กิจการจะต้องมีการปันสัดส่วนผลสะสมของผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนของหน่วยงานต่างประเทศที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้กับส่วนของผู้ถือหุ้นที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในกรณีที่เป็นการจำหน่ายเพียงบางส่วนของหน่วยงานต่างประเทศ กรณีอื่น ๆ กิจการจะต้องโอนผลสะสมของกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนจากส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไปกำไรหรือขาดทุนเฉพาะสัดส่วนของหุ้นที่มีการขาย

48ง การจำหน่ายเพียงบางส่วนของส่วนได้เสียของหน่วยงานต่างประเทศเป็นการลดความเป็นเจ้าของในหน่วยงานต่างประเทศ เว้นแต่เป็นการลดลงจากการจำหน่ายตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 48ก จะต้องบันทึกบัญชีเสมือนมีการจำหน่าย

49 กิจการอาจจำหน่ายหรือจำหน่ายบางส่วนของส่วนได้เสียของตนในหน่วยงานต่างประเทศโดยการขาย การเลิกกิจการ การรับเงินคืนค่าหุ้นทุน หรือการละทิ้งหน่วยงานนั้นไปทั้งหมดหรือบางส่วน การปรับลดมูลค่าตามบัญชีของหน่วยงานต่างประเทศเนื่องจากผลขาดทุนหรือการด้อยค่าไม่ถือเป็นการจำหน่ายกิจการบางส่วน ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากผลสะสมของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวเข้ากำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการปรับลดมูลค่าลง

ผลกระทบทางภาษีของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมด

50 กำไรหรือขาดทุนซึ่งเกิดจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และจากผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นเมื่อมีการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ (รวมทั้งหน่วยงานต่างประเทศ) ให้เป็นสกุลเงินที่แตกต่างไป อาจมีผลกระทบทางภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง*ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้)

การเปิดเผยข้อมูล

51 ในย่อหน้าที่ 53 และย่อหน้าที่ 55 ถึง 57 การกล่าวถึงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ในกรณีของกลุ่มกิจการให้หมายความถึงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทใหญ่

52 กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

52.1 จำนวนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยรับรู้ผ่านกำไรหรือขาดทุนตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

52.2 จำนวนผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่ถูกรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้ผลสะสมเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของ และการกระทบยอดของจำนวนของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว ตั้งแต่วันต้นงวดบัญชีจนถึงวันสิ้นงวดบัญชี

53 เมื่อสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการที่นำเสนองบการเงินต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว พร้อมกับเปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ และเปิดเผยถึงเหตุผลของการใช้สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินซึ่งแตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

54 เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงิน หรือของหน่วยงานต่างประเทศที่มีนัยสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว และเหตุผลของการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น

55 เมื่อกิจการแสดงงบการเงินด้วยสกุลเงินที่แตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน กิจการจะระบุว่างบการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินได้ก็ต่อเมื่องบการเงินของกิจการเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเหล่านั้น รวมไปถึงวิธีการแปลงค่าซึ่งกล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 39 และ 42 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

56 บางครั้งกิจการแสดงงบการเงินหรือข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ด้วยสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ โดยไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 55 เช่น การแปลงค่าเป็นสกุลเงินอื่นเพียงบางรายการที่เลือกมาจากงบการเงิน หรือกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่มิใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง และกิจการแปลงค่าทุกรายการของงบการเงินให้เป็นอีกสกุลเงินหนึ่งด้วยอัตราปิดล่าสุด การแปลงค่าดังกล่าวไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินและให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 57

57 เมื่อกิจการแสดงงบการเงินของกิจการหรือข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ด้วยสกุลเงินที่ไม่ใช่ทั้งสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานหรือสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ซึ่งไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 55 กิจการต้องปฏิบัติดังนี้

57.1 ชี้แจงข้อมูลอย่างชัดเจนโดยแสดงเป็นข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อแยกให้เห็นว่าข้อมูลดังกล่าวมิใช่ข้อมูลที่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

57.2 เปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติม และ

57.3 เปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการและวิธีการแปลงค่าที่ใช้ในการแสดงข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าว

วันถือปฏิบัติและการถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

58 กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

58ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

59 กิจการต้องนำย่อหน้าที่ 47 มาถือปฏิบัติสำหรับการซื้อหน่วยงานต่างประเทศทั้งหมดที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาที่รายงานที่ถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก สำหรับรายการซื้อซึ่งเกิดขึ้นก่อนหน้านี้ อนุญาตให้กิจการสามารถนำข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 47 มาถือปฏิบัติโดยวิธีการปรับย้อนหลังได้ สำหรับรายการซื้อหน่วยงานต่างประเทศซึ่งเกิดขึ้นก่อนรอบ

ระยะเวลาบัญชีที่ถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก กิจการถือปฏิบัติโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กิจการไม่ต้องปรับย้อนหลังงบการเงินปีก่อนและสามารถแสดงค่าความนิยมและการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการแทนการแสดงเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศได้ ซึ่งหมายความว่าค่าความนิยมและการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมเหล่านั้นจะแสดงด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการแล้วหรือเป็นรายการที่ไม่ใช่ตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศที่มีการรายงานด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่ซื้อหน่วยงานต่างประเทศ

60 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้บันทึกรายการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

60ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

60ข มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้เพิ่มย่อหน้าที่ 48ก ถึง 48ง และปรับปรุง ย่อหน้าที่ 49 กิจการจะต้องปฏิบัติตามการปรับปรุงโดยวิธีการเปลี่ยนทันทีสำหรับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 หากกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงก่อนวันที่ดังกล่าว กิจการต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงสำหรับงบการเงินงวดที่นำมาใช้ก่อนนั้นด้วย

60ค (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

60ง ย่อหน้าที่ 60ข ได้มีการปรับปรุง โดยกิจการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงดังกล่าวสำหรับงบการเงินที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป และสามารถถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ได้

60จ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

60ฉ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง *การร่วมการงาน* ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 3.2 8 11 18 19 33 44ถึง46 และ 48ก ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 11 เรื่อง การร่วมการงาน มาถือปฏิบัติ

60ช มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) ทำให้เกิดการปรับปรุงคำนิยามของคำว่ามูลค่ายุติธรรมในย่อหน้าที่ 8 และปรับปรุงย่อหน้าที่ 23 ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กิจการต้องถือปฏิบัติตามการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว เมื่อนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม (เมื่อมีการประกาศใช้) มาถือปฏิบัติ

60ซ *การแสดงรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น* (ตามการแก้ไขตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 39 กิจการจะถือปฏิบัติตามการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเมื่อนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

61 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2555) เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ*

62 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)