

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๔/๒๕๖๐

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๐)
เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๔๘ (๒/๒๕๖๐) เมื่อวันที่ ๒๑ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๐ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๔๕/๒๕๕๙ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๗ (ปรับปรุง ๒๕๕๙) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๓๗ (ปรับปรุง ๒๕๖๐) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๕ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

จักรกฤษณ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง

ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุง ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2559 (IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Bound volume 2017 Consolidated without early application))

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีการปรับปรุงจากฉบับปี 2559 โดยตัดบทนำทั้งหมดออก และ ปรับปรุงการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1
คำนิยาม	10
ประมาณการหนี้สินและหนี้สินอื่น	11
ความสัมพันธ์ระหว่างประมาณการหนี้สินกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	12
การรับรู้รายการ	14
ประมาณการหนี้สิน	14
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	27
สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	31
การวัดมูลค่า	36
ประมาณการที่ดีที่สุด	36
ความเสี่ยงและความไม่แน่นอน	42
มูลค่าปัจจุบัน	45
เหตุการณ์ในอนาคต	48
การจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	51
รายการที่จะได้รับชดเชย	53
การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน	59
การนำประมาณการหนี้สินมาใช้	61
การนำข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาปฏิบัติ	63
ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต	63
สัญญาที่สร้างภาระ	66
การปรับโครงสร้าง	70
การเปิดเผยข้อมูล	84
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	93
วันถือปฏิบัติ	95

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 99 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด* (เมื่อมีการประกาศใช้)

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2560)

เรื่อง *ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น*

วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่ากิจการได้นำเกณฑ์การรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาถือปฏิบัติกับประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอย่างเหมาะสม และมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเพียงพอ เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงลักษณะ จังหวะเวลา และจำนวนเงินที่แสดงอยู่ในงบการเงินนั้น

ขอบเขต

- 1 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับกิจการทุกกิจการในการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ยกเว้นรายการต่อไปนี้
 - 1.1 รายการที่เป็นผลจากสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว ยกเว้นสัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ
 - 1.2 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
 - 1.3 รายการที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น
- 2 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้ถือปฏิบัติกับเครื่องมือทางการเงิน (รวมถึงการค้าประกัน) ที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง *การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 3 สัญญาที่มีผลบังคับแล้ว คือ สัญญาที่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายยังไม่ได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้หรือได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ให้ไว้เพียงบางส่วนอย่างเท่าเทียมกัน กิจการไม่นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติกับสัญญาที่มีผลบังคับแล้ว เว้นแต่สัญญานั้นเป็นสัญญาที่สร้างภาระแก่กิจการ
- 4 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 5 กิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นมาปฏิบัติแทนมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้หากมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นครอบคลุมถึงการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะ

ของประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ตัวอย่างประเภทของประมาณการหนี้สินที่ครอบคลุมโดยมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นมีดังต่อไปนี้

- 5.1 สัญญาก่อสร้าง (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาก่อสร้าง* (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 5.2 ภาษีเงินได้ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ภาษีเงินได้* (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 5.3 สัญญาเช่า (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้)) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาเช่า* (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่ได้ให้ข้อกำหนดที่เฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับสัญญาเช่าดำเนินงานที่สร้างภาระแก่กิจการ ดังนั้น กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มาปฏิบัติกับสัญญาดังกล่าว
 - 5.4 ผลประโยชน์ของพนักงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *ผลประโยชน์ของพนักงาน* (เมื่อมีการประกาศใช้))
 - 5.5 สัญญาประกันภัย (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาประกันภัย* (เมื่อมีการประกาศใช้)) อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ใช้กับการประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นของผู้รับประกัน นอกเหนือจากประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งเกิดจากภาระผูกพันของผู้รับประกันตามสัญญาและสิทธิของผู้รับประกันภายใต้สัญญาประกันภัยซึ่งอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 4 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สัญญาประกันภัย* (เมื่อมีการประกาศใช้)
 - 5.6 สิ่งตอบแทนที่ผู้ซื้อคาดว่าจะต้องจ่ายในการรวมธุรกิจ (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *การรวมธุรกิจ* (เมื่อมีการประกาศใช้))
- 6 จำนวนที่รับรู้เป็นประมาณการหนี้สินอาจสัมพันธ์กับการรับรู้รายได้ เช่น เมื่อกิจการให้การค้ำประกันเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนกับค่าธรรมเนียม มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงการรับรู้รายได้ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *รายได้* (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้ระบุถึงสถานการณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายได้ และให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาปฏิบัติ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้เปลี่ยนแปลงข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *รายได้* (เมื่อมีการประกาศใช้)
- 7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่า “ประมาณการหนี้สิน” หมายถึง หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนเงินที่ต้องจ่ายชำระ ในบางประเทศ คำว่าประมาณการหนี้สินใช้ในบริบทของรายการอื่น เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ และค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งรายการดังกล่าวเป็นรายการที่ใช้ปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จึงไม่ครอบคลุมถึงการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายการดังกล่าว

- 8 มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นกำหนดว่ารายจ่ายได้อถือเป็นสินทรัพย์และรายจ่ายได้อเป็นค่าใช้จ่าย ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ห้ามหรือกำหนดให้นำต้นทุนที่รับรู้เมื่อกิจการรับรู้ประมาณการหนี้สินมารวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์
- 9 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวกับการปรับโครงสร้างซึ่งรวมถึงการดำเนินงานที่ยกเลิก เมื่อการปรับโครงสร้างเป็นไปตามคำนิยามการดำเนินงานที่ยกเลิก กิจการอาจต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง *สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก* (เมื่อมีการประกาศใช้)

คำนิยาม

- 10 คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

ประมาณการหนี้สิน	หมายถึง	หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ
หนี้สิน	หมายถึง	ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีตที่การชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน	หมายถึง	เหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমানซึ่งเป็นผลให้กิจการต้องจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นโดยไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้
ภาระผูกพันตามกฎหมาย	หมายถึง	ภาระผูกพันที่เกิดจากรายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้ 1) สัญญา (ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้อย่างชัดเจนหรือโดยนัย) 2) กฎหมายที่ใช้บังคับ หรือ 3) กระบวนการตามกฎหมายอื่น
ภาระผูกพันจากการอนุমান	หมายถึง	ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้ 1) กิจการแสดงออกให้ฝ่ายอื่นๆ เห็นว่ากิจการจะยอมรับผิดชอบบางประการ โดยการปฏิบัติ

ในอดีตจนถึงเป็นแบบแผน โดยนโยบายที่ประกาศใช้หรือโดยค่าแถลงการณ์ในปัจจุบันที่มีความเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ

- 2) การกระทำตามข้อ 1) ของกิจการสร้างความคาดหวังที่มีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่นๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบบางประการดังกล่าว

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	หมายถึง	รายการข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
		<ol style="list-style-type: none"> 1) ภาระผูกพันที่เป็นไปได้อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของภาระผูกพันนั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ หรือ 2) ภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ในอดีต แต่ไม่รับรู้เป็นหนี้สินเนื่องจากเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ <ol style="list-style-type: none"> (1) ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือ (2) จำนวนของภาระผูกพันไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	หมายถึง	สินทรัพย์ที่อาจมีอยู่อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งความมีอยู่จริงของสินทรัพย์นั้นจะได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตที่ยังไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้น โดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ
-------------------------	---------	---

สัญญาที่สร้างภาระ	หมายถึง	สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
-------------------	---------	--

ที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น

การปรับโครงสร้าง	หมายถึง	แผนงานที่อยู่ภายใต้การวางแผนและควบคุมของฝ่ายบริหารของกิจการซึ่งทำให้รายการใดรายการหนึ่งต่อไปนี้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ <ol style="list-style-type: none"> 1) ขอบเขตในการดำเนินธุรกิจของกิจการ หรือ 2) ลักษณะการดำเนินธุรกิจ
------------------	---------	--

ประมาณการหนี้สินและหนี้สินอื่น

- 11 ประมาณการหนี้สินสามารถแยกจากหนี้สินประเภทอื่น เช่น เจ้าหนี้การค้าและรายการค้างจ่าย เนื่องจากประมาณการหนี้สินจะมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาและจำนวนของรายการจ่ายในอนาคตที่ต้องจ่ายชำระ การเปรียบเทียบให้เห็นความแตกต่าง
- 11.1 เจ้าหนี้การค้าเป็นหนี้สินที่กิจการจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือบริโภคที่กิจการยังไม่ได้จ่ายชำระ โดยได้รับใบเรียกเก็บเงินหรือตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ และ
- 11.2 รายการค้างจ่ายเป็นหนี้สินที่กิจการจ่ายสำหรับสินค้าหรือบริการที่ได้รับหรือบริโภคที่กิจการยังไม่ได้จ่ายชำระ ยังไม่ได้รับใบเรียกเก็บเงิน หรือยังไม่ได้ตกลงอย่างเป็นทางการกับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ รวมถึงจำนวนที่ค้างชำระกับพนักงาน เช่น ค่าพักร้อนค้างจ่าย แม้ว่าในบางครั้งกิจการจำเป็นต้องประมาณจำนวนหรือจังหวะเวลาของรายการค้างจ่าย แต่ตามปกติการประมาณดังกล่าวจะมีความไม่แน่นอนน้อยกว่าการประมาณจำนวนหรือจังหวะเวลาของประมาณการหนี้สิน
- ตามปกติกิจการจะแสดงรายการค้างจ่ายเป็นส่วนหนึ่งของเจ้าหนี้การค้าหรือเจ้าหนี้อื่นในขณะที่แสดงประมาณการหนี้สินเป็นรายการแยกต่างหาก

ความสัมพันธ์ระหว่างประมาณการหนี้สินกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

- 12 ตามความหมายโดยทั่วไป ประมาณการหนี้สินทุกประเภท คือ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากมีจำนวนหรือจังหวะเวลาของการจ่ายชำระที่ไม่แน่นอน อย่างไรก็ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ใช้คำว่า “หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น” เฉพาะกับหนี้สินและสินทรัพย์ที่ไม่สามารถรับรู้ได้ เนื่องจากการที่จะทราบว่าหนี้สินหรือสินทรัพย์ดังกล่าวมีอยู่หรือไม่นั้นต้องได้รับการยืนยันต่อเมื่อเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งยังมีความไม่แน่นอนเหตุการณ์หนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือไม่เกิดขึ้นโดยเหตุการณ์ดังกล่าวไม่อยู่ในความควบคุมทั้งหมดของกิจการ นอกจากนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดให้ใช้คำว่า “หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น” กับหนี้สินที่ยังไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ

- 13 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดข้อแตกต่างระหว่างประมาณการหนี้สินกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ดังนี้
- 13.1 ประมาณการหนี้สินเป็นประมาณการที่กิจการรับรู้เป็นหนี้สิน (หากกิจการสามารถประมาณมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ) เนื่องจากประมาณการหนี้สินเป็นภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้น และ
- 13.2 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น คือ หนี้สินที่กิจการยังมิรับรู้เป็นหนี้สินได้เนื่องจากเหตุผลข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
- 13.2.1 เป็นภาระผูกพันที่เป็นไปได้เนื่องจากยังมิได้รับการยืนยันว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะนำไปสู่การสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือ
- 13.2.2 เป็นภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งยังไม่เป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (เนื่องจากไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพัน หรือกิจการไม่สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือเพียงพอ)

การรับรู้รายการ

ประมาณการหนี้สิน

- 14 ประมาณการหนี้สินต้องรับรู้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 14.1 กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน (ภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान) ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต
- 14.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว และ
- 14.3 สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ
- หากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าว ต้องไม่มีการรับรู้ประมาณการหนี้สิน

ภาระผูกพันในปัจจุบัน

- 15 ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด เมื่อมีความไม่ชัดเจนว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ ในกรณีดังกล่าวให้ถือว่าเหตุการณ์ในอดีตมีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบัน ถ้าจากหลักฐานทั้งหมดที่มีอยู่พิจารณาได้ว่ามีความเป็นไปได้มากกว่าที่จะเป็นไปได้ที่ภาระผูกพันในปัจจุบันมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 16 ในเกือบทุกกรณี จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าเหตุการณ์ในอดีตมีผลทำให้เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ แต่ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด ตัวอย่างเช่น การฟ้องร้องตามกฎหมาย อาจมีการโต้แย้งกันว่า

เหตุการณ์บางเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นแล้ว หรือยังไม่ได้เกิด หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นทำให้กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันหรือไม่ ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องพิจารณาหลักฐานทั้งหมดที่มี ซึ่งรวมถึงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ เพื่อกำหนดว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานหรือไม่ หลักฐานที่พิจารณารวมถึงหลักฐานเพิ่มเติมที่ได้รับจากหลักฐานดังกล่าวกิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้

- 16.1 ในกรณีมีความเป็นไปได้มากกว่าที่จะเป็นไปได้ที่กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สิน (หากเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ) และ
- 16.2 ในกรณีมีความเป็นไปได้มากกว่าที่จะเป็นไปได้ที่กิจการไม่มีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เว้นแต่ความเป็นไปได้ที่จะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้ (ดูย่อหน้าที่ 86)

เหตุการณ์ในอดีต

- 17 เหตุการณ์ในอดีตที่มีผลทำให้ภาระผูกพันในปัจจุบันเกิดขึ้น เรียกว่าเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพัน เหตุการณ์ในอดีตจะถือเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันได้ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นเป็นเหตุให้กิจการต้องชำระภาระผูกพันโดยไม่มีทางเลือกอื่นที่เป็นไปได้ สถานการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้เฉพาะต่อเมื่อเป็นไปตามข้อกำหนดข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
 - 17.1 เมื่อการชำระภาระผูกพันสามารถบังคับได้ตามกฎหมาย หรือ
 - 17.2 ในกรณีของภาระผูกพันจากการอนุमान เมื่อเหตุการณ์ (ซึ่งอาจเป็นการกระทำของกิจการ) ได้สร้างความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงกับฝ่ายอื่นๆ ว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น
- 18 งบการเงินมีวัตถุประสงค์ที่จะแสดงฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ไม่ใช่ฐานะการเงินที่อาจเป็นไปได้ในอนาคต ดังนั้น กิจการไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนที่จำเป็นจะต้องเกิดขึ้นเพื่อการดำเนินงานในอนาคต หนี้สินที่กิจการรับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินเป็นหนี้สินที่กิจการมีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเท่านั้น
- 19 ประมาณการหนี้สินที่กิจการรับรู้เป็นภาระผูกพันที่เกิดจากเหตุการณ์ในอดีตและไม่ขึ้นกับการกระทำในอนาคตของกิจการ (กล่าวคือ สิ่งที่กิจการจะกระทำในอนาคตในการประกอบธุรกิจ) ตัวอย่างเช่น การที่กิจการต้องจ่ายค่าปรับหรือค่าใช้จ่ายในการกำจัดมลพิษเนื่องจากกระทำผิดกฎหมายสิ่งแวดล้อม การจ่ายค่าปรับหรือค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะทำให้กิจการต้องสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อชำระภาระผูกพันที่เกิดขึ้นไม่ว่าการกระทำในอนาคตของกิจการจะเป็นเช่นไร ในทำนองเดียวกันกิจการรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับต้นทุนในการรื้อถอนแท่นขุดเจาะน้ำมันหรือโรงงานไฟฟ้าปรมาณูเท่ากับจำนวนที่กิจการต้องรับผิดชอบเพื่อแก้ไขความเสียหายที่เกิดขึ้น ในทางกลับกัน กิจการอาจได้รับแรงกดดันเชิงพาณิชย์หรือข้อกำหนดตาม

- กฎหมายที่ทำให้กิจการอาจมีความตั้งใจหรือจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายเงินเพื่อการดำเนินงานอย่างใดอย่างหนึ่งในอนาคต เช่น การติดตั้งเครื่องกรองควินสำหรับโรงงานบางประเภท ในกรณีนี้ กิจการไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินเนื่องจากยังไม่เกิดภาระผูกพันในปัจจุบันสำหรับรายจ่ายในอนาคตนั้น เพราะกิจการสามารถหลีกเลี่ยงรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตได้ด้วยการกระทำในอนาคตของกิจการเอง เช่น การเปลี่ยนวิธีปฏิบัติงาน
- 20 ภาระผูกพันมักจะเกี่ยวข้องกับอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นผู้ที่จะได้รับชำระภาระผูกพัน แต่กิจการไม่จำเป็นต้องทราบว่าผู้ที่จะได้รับชำระภาระผูกพันนั้นเป็นใคร ซึ่งตามความเป็นจริงผู้ที่ได้รับชำระภาระผูกพันอาจเป็นสาธารณชนทั่วไปได้ ดังนั้น เนื่องจากภาระผูกพันมักจะเกี่ยวข้องกับการให้คำมั่นสัญญากับอีกฝ่ายหนึ่ง การตัดสินใจของฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการจะไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ถ้าการตัดสินใจดังกล่าวไม่ได้มีการสื่อสารก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไปยังผู้ที่ได้รับผลกระทบในลักษณะเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้ที่ได้รับผลกระทบเกิดความคาดหวังอย่างมีมูลความจริงว่ากิจการจะรับผิดชอบต่อภาระผูกพันที่เกิดขึ้น
- 21 เหตุการณ์ที่ไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันในทันทีอาจก่อให้เกิดภาระผูกพันในภายหลังเนื่องจากกฎหมายเปลี่ยนแปลงไป หรือการกระทำบางอย่างของกิจการที่ทำให้ภาระผูกพันจากการอนุมานเกิดขึ้น (เช่น การแถลงต่อสาธารณชนในลักษณะเฉพาะเจาะจงอย่างเพียงพอ) ตัวอย่างเช่น เมื่อกิจการก่อให้เกิดความเสียหายต่อสิ่งแวดล้อม กิจการอาจไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องฟื้นฟูความเสียหายที่เกิดจากการกระทำของกิจการ อย่างไรก็ตาม เหตุการณ์ที่เป็นเหตุให้เกิดความเสียหายจะกลายเป็นเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันเมื่อกฎหมายที่ประกาศใหม่มีผลทำให้กิจการต้องแก้ไขความเสียหายที่มีอยู่ หรือเมื่อกิจการยอมรับต่อสาธารณชนว่าจะรับผิดชอบในการแก้ไขความเสียหายดังกล่าวในลักษณะที่ทำให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุมาน
- 22 ในกรณีที่รายละเอียดของร่างกฎหมายใหม่ยังไม่ผ่านการพิจารณาขั้นสุดท้าย ภาระผูกพันจะเกิดขึ้นต่อเมื่อเสมือนแน่นอนแล้วว่ากฎหมายใหม่จะได้รับการบัญญัติขึ้นตามข้อกำหนดที่ร่างไว้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ถือว่าภาระผูกพันที่เป็นผลจากร่างกฎหมายดังกล่าวเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม สถานการณ์แวดล้อมที่แตกต่างกันที่เกี่ยวกับการบัญญัติกฎหมายทำให้กิจการไม่สามารถระบุลงไปได้ว่าเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งทำให้การบัญญัติกฎหมายเกิดขึ้นอย่างเสมือนแน่นอน ในหลายกรณี กิจการจะไม่สามารถแน่ใจได้อย่างเสมือนแน่นอนว่าร่างกฎหมายใหม่จะได้รับการบัญญัติเป็นกฎหมาย จนกระทั่งกฎหมายนั้นได้รับการบัญญัติขึ้นจริง

ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

- 23 หนี้สินที่กิจการสามารถรับรู้ได้ต้องไม่เป็นแต่เพียงภาระผูกพันในปัจจุบันเท่านั้น แต่ต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อ

จ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้¹ การสูญเสียทรัพยากรหรือเหตุการณ์อื่นถือว่ามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าไม่เกิดขึ้น กล่าวคือความเป็นไปได้ที่เหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้นมีมากกว่าความเป็นไปได้ที่เหตุการณ์นั้นจะไม่เกิดขึ้น ในกรณีที่ไม่มีความเป็นไปได้อย่างแน่ที่ภาระผูกพันในปัจจุบันจะมีอยู่ กิจการเปิดเผยหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ยกเว้นความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นจะอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้ (ดูย่อหน้าที่ 86)

- 24 ในกรณีที่กิจการมีภาระผูกพันที่คล้ายคลึงกันหลายรายการ (เช่น การรับประกันสินค้าหรือสัญญาที่คล้ายคลึงกัน) กิจการกำหนดความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันเหล่านั้น โดยพิจารณาภาระผูกพันที่จัดอยู่ในประเภทนั้นโดยรวมทั้งประเภท แม้ว่าความเป็นไปได้อย่างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันบางรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันจะมีระดับต่ำ แต่อาจมีความเป็นไปได้ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรจำนวนหนึ่งไปเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันโดยรวมทั้งประเภทในกรณีดังกล่าว กิจการรับรู้ประมาณการหนี้สิน (หากเข้าเงื่อนไขตามเกณฑ์การรับรู้รายการอื่น)

การประมาณการภาระผูกพันที่น่าเชื่อถือ

- 25 การใช้ประมาณการถือเป็นปัจจัยสำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ได้ทำให้งบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประมาณการหนี้สิน ซึ่งโดยลักษณะแล้ว เป็นรายการที่มีความไม่แน่นอนสูงกว่ารายการอื่นส่วนใหญ่ที่บันทึกอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ยกเว้นในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด กิจการจะสามารถกำหนดช่วงของจำนวนรายการจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้นและจึงสามารถประมาณการภาระผูกพันที่เชื่อถือได้อย่างเพียงพอที่จะใช้รับรู้เป็นประมาณการหนี้สิน
- 26 ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิดที่กิจการไม่สามารถจัดทำประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการจะไม่สามารถรับรู้หนี้สินนั้นได้ ดังนั้น กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 86)

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

- 27 กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
- 28 กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 เว้นแต่ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้

¹ การตีความของคำว่าความเป็นไปได้อย่างแน่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ หมายถึง มีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าจะเกิดขึ้นซึ่งไม่จำเป็นต้องใช้ปฏิบัติในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น

- 29 ในกรณีที่กิจการรับผิดชอบภาระผูกพันร่วมกับผู้อื่น กิจการต้องถือว่าภาระผูกพันส่วนที่คาดว่าผู้อื่นต้องรับผิดชอบเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของกิจการ และรับรู้ภาระผูกพันส่วนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเป็นประมาณการหนี้สิน เว้นแต่ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิดที่กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าของหนี้สินนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ
- 30 หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอาจเปลี่ยนแปลงไปจากลักษณะที่คาดไว้แต่เริ่มแรก ดังนั้น กิจการต้องประเมินสถานการณ์อย่างต่อเนื่องเพื่อกำหนดว่ากิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับเป็นไปได้ค่อนข้างแน่แล้วหรือไม่ หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตสำหรับรายการที่เคยถือเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น กิจการรับรู้ประมาณการหนี้สินในงบการเงินในรอบระยะเวลาที่ระดับความเป็นไปได้นั้นได้เปลี่ยนแปลงไป (เว้นแต่ในสถานการณ์ที่ยากยิ่งที่จะเกิดที่กิจการไม่สามารถจัดทำประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ)

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

- 31 กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
- 32 สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นมักเกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่ได้วางแผนไว้หรือไม่ได้คาดการณ์ไว้ที่ก่อให้เกิดความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่น การเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนที่กิจการกำลังดำเนินการตามกฎหมายซึ่งผลของคดียังไม่แน่นอน
- 33 กิจการไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน เนื่องจากการรับรู้ดังกล่าวอาจทำให้การบันทึกรายได้ที่อาจเกิดขึ้นไม่ได้เลย อย่างไรก็ตาม หากมีความเชื่อมั่นแน่นอนว่ารายได้จะเกิดขึ้นอย่างแน่นอน รายการสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และการรับรู้รายการดังกล่าวถือว่าเหมาะสม
- 34 กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 89 หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
- 35 กิจการประเมินสถานการณ์เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องเพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินจะสะท้อนภาพที่เหมาะสมเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว หากสภาพการณ์เปลี่ยนทำให้มีความเชื่อมั่นแน่นอนว่ากิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอย่างแน่นอน กิจการรับรู้สินทรัพย์และรายได้ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น ในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ดูย่อหน้าที่ 89)

การวัดมูลค่า

ประมาณการที่ดีที่สุด

- 36 กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 37 ประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน คือ จำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันหรือโอนภาระผูกพันให้กับบุคคลที่สาม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตามปกติมักเป็นไปได้หรือต้องมีค่าใช้จ่ายสูงเกินกว่าที่จะยอมรับได้ เพื่อชำระหรือโอน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน อย่างไรก็ตาม ประมาณการของจำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระหรือโอนภาระผูกพันถือเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 38 กิจการต้องประมาณผลลัพธ์ของเหตุการณ์หรือสถานการณ์และผลกระทบทางการเงินโดยใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารของกิจการ ประกอบกับประสบการณ์ที่ได้จากรายการที่คล้ายคลึงกัน และในบางกรณีรายงานของผู้เชี่ยวชาญอิสระ หลักฐานที่ใช้ในการพิจารณาจะรวมถึงหลักฐานที่ได้รับเพิ่มเติมจากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
- 39 เนื่องจากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนที่จะรับรู้เป็นประมาณการหนี้สิน กิจการจึงต้องนำวิธีการหลายวิธีตามสถานการณ์มาใช้ หากประมาณการหนี้สินเกี่ยวข้องกับประชากรที่ประกอบด้วยรายการจำนวนมาก กิจการต้องประมาณภาระผูกพันโดยการถ่วงน้ำหนักผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ที่น่าจะเกิดขึ้นทั้งหมดด้วยความเป็นไปได้ที่เกี่ยวข้อง วิธีทางสถิติที่ใช้ในการประมาณนี้เรียกว่า “มูลค่าที่คาดว่าจะเกิด” ดังนั้น ประมาณการหนี้สินอาจมีจำนวนแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความน่าจะเป็นที่รายการจะเกิดขึ้นมีอัตราไม่เท่ากัน เช่น ร้อยละ 60 หรือร้อยละ 90 หากรายการที่น่าจะเกิดขึ้นในช่วงจำนวนที่ประมาณไว้มีความต่อเนื่องกัน และรายการทุกจุดของช่วงจำนวนนั้นมีความน่าจะเป็นที่จะเกิดขึ้นเท่าเทียมกัน กิจการต้องใช้รายการที่น่าจะเกิดขึ้น ณ จุดกึ่งกลางของช่วงจำนวนนั้นเป็นตัวแทนของประมาณการหนี้สิน

ตัวอย่าง

กิจการขายสินค้าโดยให้การรับประกันสินค้า กิจการจะรับผิดชอบต้นทุนในการแก้ไขความเสียหายที่เกิดขึ้นของสินค้าที่เสียหายจากการผลิตภายใน 6 เดือนนับจากวันที่ซื้อ ถ้าความเสียหายเกิดขึ้นเพียงเล็กน้อยแต่เกิดกับสินค้าทุกรายการที่จำหน่าย ต้นทุนในการแก้ไขความเสียหายจะมีจำนวนประมาณ 1 ล้านบาท หากความเสียหายเป็นความเสียหายที่สำคัญและเกิดกับสินค้าทุกรายการที่จำหน่าย ค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายจะมีจำนวนประมาณ 4 ล้านบาท จากประสบการณ์ในอดีตของกิจการ และความคาดหมายเกี่ยวกับอนาคตชี้ให้เห็นว่าในปีที่จะมาถึง

75% ของสินค้าที่ขายจะไม่มีความเสียหายเกิดขึ้น

20% ของสินค้าที่ขายจะมีความเสียหายเพียงเล็กน้อย

5% ของสินค้าที่ขายจะมีความเสียหายที่สำคัญ

ตามย่อหน้าที่ 24 กิจการจะต้องประเมินความน่าจะเป็นของกระแสเงินสดที่กิจการจะต้องจ่ายสำหรับภาระผูกพันในการรับประกันสินค้าโดยรวมมูลค่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของค่าใช้จ่ายในการแก้ไขความเสียหายมีดังนี้

$$(75\% \text{ ของ } 0) + (20\% \text{ ของ } 1 \text{ ล้านบาท}) + (5\% \text{ ของ } 4 \text{ ล้านบาท}) = 400,000 \text{ บาท}$$

- 40 ในการประมาณมูลค่าของภาระผูกพันรายการเดียว กิจการอาจเห็นว่าผลลัพธ์จำนวนหนึ่งใดที่น่าจะเกิดขึ้นมากที่สุดเฉพาะรายการ คือ ประมาณการที่ดีที่สุดของหนี้สิน อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าว กิจการยังคงต้องพิจารณาถึงผลลัพธ์ที่เป็นไปได้อื่นๆ หากพบว่ารายการที่เป็นไปได้อื่นๆ ส่วนใหญ่มีจำนวนสูงกว่าหรือต่ำกว่าจำนวนผลลัพธ์ที่น่าจะเกิดขึ้นมากที่สุด ประมาณการที่ดีที่สุดของหนี้สินจะเป็นจำนวนที่สูงกว่าหรือต่ำกว่าดังกล่าว ตัวอย่างเช่น หากกิจการต้องแก้ไขความผิดพลาดสำคัญที่เกิดจากการก่อสร้างโรงงานหลักให้กับลูกค้า กิจการอาจมีความเห็นว่าผลลัพธ์ที่น่าจะเกิดขึ้นมากที่สุดเฉพาะรายการดังกล่าว คือ ต้นทุนจำนวน 1 พันล้านบาท ถ้าการซ่อมแซมประสบผลสำเร็จในคราวเดียว อย่างไรก็ตาม กิจการอาจต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนที่สูงกว่า 1 พันล้านบาท หากมีโอกาสอย่างมีนัยสำคัญที่กิจการจะต้องทำการซ่อมแซมหลายครั้งจนกว่างานจะสำเร็จลงได้
- 41 กิจการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินก่อนหักภาษีเงินได้ เนื่องจากผลกระทบทางภาษีของประมาณการหนี้สินและการเปลี่ยนแปลงประมาณการดังกล่าวจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

ความเสี่ยงและความไม่แน่นอน

- 42 กิจการต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงและความไม่แน่นอนที่เกี่ยวข้องอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้กับสิ่งที่อยู่แวดล้อมเหตุการณ์และสถานการณ์ต่างๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งประมาณการที่ดีที่สุดของประมาณการหนี้สิน
- 43 ความเสี่ยงชี้ให้เห็นถึงความผันผวนของผลลัพธ์ การปรับความเสี่ยงอาจทำให้จำนวนของหนี้สินที่มีการวัดมูลค่าสูงขึ้น กิจการต้องใช้ดุลยพินิจอย่างระมัดระวังในสถานการณ์ที่มีความไม่แน่นอน เพื่อที่จะไม่ทำให้รายได้หรือสินทรัพย์แสดงด้วยจำนวนที่สูงเกินไป และทำให้ค่าใช้จ่ายและหนี้สินแสดงด้วยจำนวนที่ต่ำเกินไป อย่างไรก็ตามความไม่แน่นอนไม่ใช่เหตุผลที่จะนำมาสนับสนุนการประมาณจำนวนประมาณการหนี้สินให้สูงเกินความจำเป็นหรือการรับรู้หนี้สินด้วยจำนวนที่สูงเกินจริงโดยเจตนา ตัวอย่างเช่น ถ้าต้นทุนที่คาดการณ์ไว้สำหรับผลลัพธ์ที่เป็นผลร้ายอย่างยั่งยืนได้มีการประมาณโดยใช้หลักความระมัดระวัง จะไม่ถือว่าเป็นการจงใจพิจารณาว่าผลลัพธ์นั้นมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าที่จะเป็นจริงได้ กิจการต้องใช้ความระมัดระวังเพื่อหลีกเลี่ยงการนำความเสี่ยงและความไม่แน่นอนมาปรับซ้ำซ้อน ซึ่งจะทำให้ประมาณการหนี้สินมีจำนวนสูงเกินกว่าที่ควรเป็น

- 44 กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของจำนวนรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นจากประมาณการหนี้สินตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 85.2

มูลค่าปัจจุบัน

- 45 กิจการต้องกำหนดจำนวนประมาณการหนี้สินโดยใช้มูลค่าปัจจุบันของรายจ่ายที่คาดว่าจะต้องนำมาจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมูลค่าของเงินตามเวลามีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินนั้นอย่างมีสาระสำคัญ
- 46 เนื่องจากมูลค่าของเงินตามเวลา ประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดที่กิจการต้องจ่ายภายหลังรอบระยะเวลารายงานเพียงไม่นานจะสร้างภาระต่อกิจการมากกว่าประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดจำนวนเดียวกันที่กิจการต้องจ่ายภายหลังจากนั้น ดังนั้น กิจการคิดลดกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินหากมูลค่าของเงินตามเวลามีผลกระทบต่อจำนวนประมาณการหนี้สินนั้นอย่างมีสาระสำคัญ
- 47 อัตราคิดลด (อัตราเดียวหรือหลายอัตรา) ต้องเป็นอัตราก่อนหักภาษี ซึ่งสะท้อนถึงการประเมินสถานการณ์ตลาดในปัจจุบันของมูลค่าของเงินตามเวลา และความเสี่ยงเฉพาะของหนี้สินที่กำลังพิจารณาอยู่ แต่ต้องไม่สะท้อนถึงความเสี่ยงที่ได้นำไปปรับประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตไปแล้ว

เหตุการณ์ในอนาคต

- 48 จำนวนประมาณการหนี้สินต้องสะท้อนถึงเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งอาจมีผลกระทบต่อจำนวนที่กิจการต้องนำมาจ่ายชำระภาระผูกพัน หากมีหลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอที่ทำให้เชื่อได้ว่าเหตุการณ์ในอนาคตนั้นจะเกิดขึ้น
- 49 เหตุการณ์ในอนาคตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นอาจมีความสำคัญต่อการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน ตัวอย่างเช่น กิจการอาจเชื่อว่าต้นทุนในการทำความสะอาดสถานที่เมื่อสิ้นสุดอายุการใช้งานของสถานที่จะมีจำนวนลดลงเนื่องจากวิทยาการที่เปลี่ยนไปในอนาคต จำนวนประมาณการหนี้สินที่กิจการรับรู้ต้องสะท้อนถึงความคาดหวังอย่างสมเหตุสมผลของผู้สังเกตการณ์ภายนอกซึ่งเป็นผู้ที่มีความเที่ยงธรรมและคุณสมบัติทางด้านเทคนิคที่เหมาะสม โดยต้องพิจารณาจากหลักฐานที่มีอยู่ทั้งหมดเกี่ยวกับวิทยาการที่กิจการสามารถนำมาใช้ได้เมื่อถึงเวลาที่ต้องทำความสะอาด ดังนั้น จึงเป็นการเหมาะสมที่กิจการจะรวมจำนวนต้นทุนที่คาดว่าจะประหยัดได้เนื่องจากประสบการณ์ที่เพิ่มขึ้นจากการนำวิทยาการที่มีอยู่มาใช้ในการทำความสะอาดหรือจำนวนต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในการนำวิทยาการที่มีอยู่มาประยุกต์กับการกำจัดมลพิษที่เป็นงานใหญ่ขึ้นหรือที่ซับซ้อนขึ้นกว่าที่เคยทำมาแล้วในอดีต อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่คาดล่วงหน้าว่าจะมีการพัฒนาวิทยาการใหม่โดยสิ้นเชิงในการกำจัดมลพิษหากไม่มีหลักฐานสนับสนุนที่เป็นรูปธรรมเพียงพอ

- 50 กิจกรรมนำผลกระทบของกฎหมายใหม่ที่มีความเป็นไปได้มาพิจารณาเพื่อวัดมูลค่าภาระผูกพันที่มีอยู่หากมีหลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอว่ากฎหมายนั้นน่าจะได้รับการบัญญัติขึ้นอย่างเสมือนแน่นอน ในทางปฏิบัติสถานการณ์ที่หลากหลายทำให้ไม่สามารถกำหนดได้ว่าเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งจะให้หลักฐานที่เป็นรูปธรรม และเพียงพอในทุกกรณี หลักฐานที่ต้องการเป็นกฎหมายจะมีข้อกำหนดอะไรและกฎหมายนั้นจะได้รับการบัญญัติและมีผลบังคับใช้อย่างเสมือนแน่นอนแล้วหรือไม่ ในหลายกรณี หลักฐานที่เป็นรูปธรรมเพียงพอดังกล่าวจะไม่มีอยู่ จนกระทั่งกฎหมายนั้นจะได้รับการบัญญัติขึ้น

การจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

- 51 กิจกรรมต้องไม่นำผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน
- 52 กิจกรรมไม่นำรายการผลกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์มารวมพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สิน แม้ว่าการจำหน่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจะเกี่ยวโยงอย่างใกล้ชิดกับเหตุการณ์ที่ก่อให้เกิดประมาณการหนี้สิน แต่กิจกรรมรับรู้ผลกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ เวลาที่กำหนดไว้โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ที่คาดว่าจะจำหน่ายนั้น

รายการที่จะได้รับชดเชย

- 53 หากกิจกรรมคาดว่าจะได้รับชดเชยรายการทั้งหมดหรือบางส่วนคืนจากบุคคลที่สามตามจำนวนที่กิจกรรมจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน กิจกรรมต้องรับรู้รายการที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์ได้ ก็ต่อเมื่อกิจกรรมมีความเสมือนแน่นอนว่าหลังจากที่จ่ายชำระภาระผูกพันแล้วกิจกรรมน่าจะได้รับรายการคืนนั้นอย่างแน่นอน กิจกรรมต้องรับรู้รายการที่จะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหากแต่ต้องไม่เกินจำนวนประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้อง
- 54 กิจกรรมอาจแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับประมาณการหนี้สินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยแสดงสุทธิจากจำนวนรายการที่จะได้รับชดเชยที่รับรู้ไว้
- 55 ในบางครั้ง กิจกรรมสามารถเรียกร้องให้บุคคลที่สามจ่ายรายการบางส่วนหรือทั้งหมดที่กิจกรรมจ่ายไปเพื่อชำระประมาณการหนี้สิน (เช่น จากสัญญาประกันภัย สัญญาชดเชยค่าเสียหาย หรือการประกันจากผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ) ในกรณีดังกล่าวบุคคลที่สามอาจชดใช้เงินที่กิจกรรมจ่ายออกไปก่อนหรือจ่ายชำระภาระผูกพันโดยตรงแทนกิจกรรม
- 56 ในกรณีส่วนใหญ่ กิจกรรมยังคงต้องรับผิดชอบที่จะต้องจ่ายจำนวนที่กำลังมีปัญหากันอยู่ทั้งหมด ทำให้กิจกรรมจะต้องจ่ายชำระรายการจ่ายทั้งจำนวน หากบุคคลที่สามไม่สามารถจ่ายชำระเนื่องจากเหตุผลใดก็ตาม ในกรณีดังกล่าวกิจกรรมต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินด้วยจำนวนหนี้สินทั้งสิ้น

และรับรู้รายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชยเป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก เมื่อกิจการมีความแน่ใจอย่างมากกว่าจะได้รับรายจ่ายนั้นคืนหากกิจการจ่ายชำระหนี้สิน

- 57 ในบางกรณี กิจการจะไม่รับผิดชอบจำนวนต้นทุนที่กำลังมีปัญหากันอยู่แม้ว่าบุคคลที่สามจะไม่สามารถจ่ายชำระรายจ่ายดังกล่าว ในกรณีนี้ รายจ่ายดังกล่าวไม่ถือเป็นหนี้สินและกิจการไม่นำรายจ่ายนั้นไปรวมบันทึกเป็นประมาณการหนี้สิน
- 58 ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 29 กิจการถือว่าภาระผูกพันที่กิจการมีความรับผิดชอบโดยไม่แบ่งแยกกับผู้อื่นเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในกรณีที่คาดว่าจะภาระผูกพันดังกล่าวจะมีการจ่ายชำระโดยฝ่ายอื่นนั้น

การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน

- 59 กิจการต้องทบทวนประมาณการหนี้สิน ณ ทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และปรับปรุงประมาณการหนี้สินดังกล่าวเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงประมาณการที่ดีที่สุดในปัจจุบัน กิจการต้องกลับบัญชีประมาณการหนี้สินหากไม่มีความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันอีกต่อไป
- 60 หากกิจการมีการคิดลดกระแสเงินสดที่เกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน มูลค่าตามบัญชีของประมาณการหนี้สินจะเพิ่มขึ้นในแต่ละงวดตามเวลาที่ผ่านไป กิจการรับรู้การเพิ่มขึ้นดังกล่าวเป็นต้นทุนการกู้ยืม

การนำประมาณการหนี้สินมาใช้

- 61 กิจการจะนำประมาณการหนี้สินมาใช้ได้เฉพาะกับรายจ่ายที่กิจการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินไว้แต่เดิม
- 62 กิจการจะนำรายจ่ายมาตัดประมาณการหนี้สินได้เฉพาะรายจ่ายที่กิจการรับรู้เป็นประมาณการหนี้สินไว้แต่เดิมเท่านั้น การนำรายจ่ายที่รับรู้มาตัดประมาณการหนี้สินซึ่งแต่เดิมมีไว้เพื่อวัตถุประสงค์อื่นอาจทำให้ไม่เห็นผลกระทบของเหตุการณ์สองเหตุการณ์ที่แตกต่างกัน

การนำข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่ามาปฏิบัติ

ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต

- 63 กิจการต้องไม่รับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคต
- 64 ขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคตไม่เป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 10 และเกณฑ์การรับรู้รายการประมาณการหนี้สินที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 14
- 65 การคาดคะเนขาดทุนจากการดำเนินงานในอนาคตชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์บางรายการที่ใช้ในการดำเนินงานอาจเกิดการด้อยค่า กิจการทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์เหล่านั้นตาม

ข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้)

สัญญาที่สร้างภาระ

- 66 ในกรณีที่กิจการมีสัญญาที่สร้างภาระ กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเกิดจากสัญญานั้นเป็นประมาณการหนี้สิน
- 67 สัญญาหลายประเภทสามารถที่ยกเลิกได้โดยไม่จำเป็นต้องจ่ายเงินชดเชยให้กับอีกฝ่ายหนึ่ง เช่น คำสั่งซื้อที่ออกเป็นประจำ ดังนั้น สัญญาดังกล่าวจึงไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันกับกิจการ แต่สัญญาประเภทอื่นก่อให้เกิดทั้งสิทธิและภาระผูกพันกับคู่สัญญาแต่ละฝ่าย ในกรณีที่เหตุการณ์บางอย่างทำให้สัญญาดังกล่าวสร้างภาระ สัญญานั้นจะอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และกิจการรับรู้หนี้สินที่มีอยู่ ในทางกลับกัน สัญญาที่มีผลบังคับแล้วแต่ยังไม่เป็นสัญญาที่สร้างภาระจะไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
- 68 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้คำนิยามสำหรับคำว่าสัญญาที่สร้างภาระว่า หมายถึง สัญญาที่ก่อให้เกิดต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการปฏิบัติตามภาระผูกพันที่ระบุไว้ภายใต้สัญญา ซึ่งต้นทุนดังกล่าวมีจำนวนสูงกว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสัญญานั้น ต้นทุนที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ภายใต้สัญญา คือ ต้นทุนสุทธิที่ต่ำที่สุดเพื่อให้สัญญาสิ้นสุดลงซึ่งหมายถึงต้นทุนที่ต้องจ่ายเพื่อปฏิบัติตามสัญญาหรือต้นทุนค่าชดเชยหรือเงินชดเชยหรือค่าปรับที่ต้องจ่ายเนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามสัญญาแล้วแต่ว่าต้นทุนใดจะต่ำกว่า
- 69 ก่อนจะรับรู้ประมาณการหนี้สินแยกต่างหากสำหรับสัญญาที่สร้างภาระ กิจการรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าที่เกิดขึ้นจากสินทรัพย์ที่ระบุไว้ในสัญญา (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้))

การปรับโครงสร้าง

- 70 ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นเหตุการณ์ที่อาจถือเป็นการปรับโครงสร้างตามคำนิยาม
- 70.1 การขายหรือการยกเลิกสายงานธุรกิจ
 - 70.2 การปิดสถานประกอบการทางธุรกิจในประเทศหรือภูมิภาคหนึ่ง หรือการย้ายกิจกรรมทางธุรกิจจากประเทศหรือภูมิภาคหนึ่งไปยังอีกประเทศหรือภูมิภาคหนึ่ง
 - 70.3 การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการบริหาร เช่น การลดระดับชั้นทางการบริหาร และ
 - 70.4 การปรับโครงสร้างชั้นพื้นฐานขององค์กรที่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อลักษณะและจุดมุ่งหมายในการปฏิบัติงานของกิจการ
- 71 กิจการจะรับรู้ต้นทุนการปรับโครงสร้างเป็นประมาณการหนี้สินได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเกณฑ์ในการรับรู้ประมาณการหนี้สินตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 14 ส่วนการนำเกณฑ์ดังกล่าวมาปฏิบัติกับการปรับโครงสร้างได้กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 72 ถึง 83

- 72 ภาระผูกพันจากการอนุमानที่จะปรับโครงสร้างเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อกิจการได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 72.1 กิจการมีแผนการปรับโครงสร้างที่เป็นทางการอย่างละเอียด ซึ่งระบุถึงเรื่องต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย
- 72.1.1 ธุรกิจหรือส่วนของธุรกิจที่เกี่ยวข้อง
 - 72.1.2 สถานประกอบการหลักที่จะได้รับผลกระทบ
 - 72.1.3 สถานประกอบการ หน้าที่งาน และจำนวนพนักงานโดยประมาณที่จะได้รับค่าตอบแทนจากการเลิกจ้าง
 - 72.1.4 รายจ่ายที่กิจการจะต้องรับภาระ และ
 - 72.1.5 กำหนดเวลาที่จะมีการปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง
- 72.2 กิจการทำให้ผู้ถูกกระทบจากแผนการปรับโครงสร้างเกิดความคาดหมายที่มีมูลความจริงว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้างโดยเริ่มปฏิบัติตามแผนนั้นหรือโดยการประกาศลักษณะหลักของแผนนั้นให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ
- 73 ตัวอย่างของหลักฐานที่แสดงว่ากิจการได้เริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง ได้แก่ การรื้อถอน โรงงาน การขายสินทรัพย์ หรือการประกาศให้สาธารณชนทราบถึงลักษณะหลักของแผนการปรับโครงสร้าง การประกาศให้สาธารณชนทราบถึงแผนการปรับโครงสร้างในรายละเอียดจะก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุमानที่จะมีการปรับโครงสร้างได้ก็ต่อเมื่อการประกาศนั้นทำโดยวิธีการและให้รายละเอียดอย่างเพียงพอ (เช่น ให้ลักษณะหลักของแผน) ที่จะสร้างความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่น เช่น ลูกค้า ผู้ขายสินค้า พนักงาน (หรือตัวแทนพนักงาน) ว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้าง
- 74 แผนการปรับโครงสร้างจะถือว่าเพียงพอที่จะก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุमानเมื่อกิจการประกาศให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบ กิจการต้องวางแผนที่จะเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างให้เร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และดำเนินการปรับโครงสร้างให้แล้วเสร็จภายในกรอบเวลาที่ไม่น่าทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญต่อแผนนั้น หากกิจการคาดว่าจะมีความล่าช้าอย่างมากก่อนที่จะเริ่มการปรับโครงสร้างหรือคาดว่าจะใช้เวลานานอย่างไม่สมเหตุผล แผนการปรับโครงสร้างนั้นไม่น่าจะสร้างความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงให้กับฝ่ายอื่นว่ากิจการมีข้อผูกมัดในปัจจุบันที่จะทำการปรับโครงสร้าง เนื่องจากกรอบเวลาดังกล่าวทำให้กิจการมีโอกาสเปลี่ยนแปลงแผนการปรับโครงสร้างได้
- 75 การตัดสินใจของฝ่ายบริหารหรือคณะกรรมการที่จะปรับโครงสร้างก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานจะไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุमान ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ถ้ากิจการไม่ได้ปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 75.1 เริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้าง หรือ
 - 75.2 ประกาศลักษณะหลักของแผนการปรับโครงสร้างให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบโดยการประกาศนั้นเป็นไปในลักษณะที่เฉพาะเจาะจงเพียงพอที่จะสร้างความคาดหมายอย่างมีมูลความจริงแก่ผู้ได้รับผลกระทบว่ากิจการจะดำเนินการปรับโครงสร้าง

ในกรณีที่กิจการเริ่มปฏิบัติตามแผนการปรับโครงสร้างหรือประกาศลักษณะหลักของแผนให้ผู้ได้รับผลกระทบทราบภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กิจการเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) หากการปรับโครงสร้างนั้นมีสาระสำคัญ และการไม่เปิดเผยข้อมูลจะมีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

76 แม้ว่า การตัดสินใจของฝ่ายบริหารเพียงอย่างเดียวจะไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุमान แต่เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนหน้านั้นประกอบกับการตัดสินใจของฝ่ายบริหารอาจก่อให้เกิดภาระผูกพันดังกล่าว ตัวอย่างเช่น การเจรจาต่อรองกับตัวแทนพนักงานเกี่ยวกับเงินที่จะจ่ายเมื่อเลิกจ้างหรือการต่อรองกับผู้ที่จะซื้อการดำเนินงานของกิจการอาจดำเนินการแล้วเสร็จ เหลือเพียงการได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการ เมื่อมีการอนุมัติได้เกิดขึ้นและมีการสื่อสารให้ฝ่ายอื่นทราบ จะถือว่ากิจการได้ก่อให้เกิดภาระผูกพันจากการอนุमानที่จะปรับโครงสร้าง หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 72

77 ในบางประเทศคณะกรรมการจะได้รับสิทธิให้มีอำนาจสูงสุด โดยคณะกรรมการจะประกอบด้วย ตัวแทนของกลุ่มผลประโยชน์นอกเหนือจากตัวแทนฝ่ายบริหาร เช่น ตัวแทนพนักงาน หรือ ในกรณีที่จำเป็นต้องมีการแจ้งต่อตัวแทนดังกล่าวก่อนที่คณะกรรมการจะตัดสินใจปรับโครงสร้างภาระผูกพันจากการอนุमानของกิจการในการปรับโครงสร้างอาจเกิดขึ้นเนื่องจากการตัดสินใจของคณะกรรมการต้องมีการสื่อสารกับตัวแทนของกลุ่มผลประโยชน์แล้ว

78 เมื่อกิจการขายการดำเนินงาน ภาระผูกพันจะไม่ถือว่าเกิดขึ้นจนกระทั่งกิจการมีข้อผูกมัดที่จะขายการดำเนินงานนั้น เช่น มีการทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย

79 แม้ว่ากิจการตัดสินใจที่จะขายการดำเนินงาน และได้ประกาศถึงการตัดสินใจนั้นต่อสาธารณชน ยังไม่ถือว่ากิจการมีข้อผูกมัดที่จะขายการดำเนินงานนั้นจนกระทั่งกิจการสามารถระบุชื่อและตกลงทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย ตราบใดที่กิจการยังไม่ได้ทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมายกิจการยังคงสามารถเปลี่ยนใจและอาจดำเนินการเป็นอย่างอื่นหากกิจการไม่สามารถหาผู้ซื้อที่จะตกลงตามเงื่อนไขที่กิจการยอมรับได้ ในกรณีที่การดำเนินงาน ถือเป็น ส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้าง กิจการต้องทบทวนการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ใช้ในการดำเนินงานนั้นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ในกรณีที่การขายการดำเนินงานเป็นเพียงส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้างภาระผูกพันจากการอนุमानอาจเกิดขึ้นกับส่วนอื่น ๆ ของการปรับโครงสร้างก่อนที่กิจการจะทำสัญญาขายที่มีผลบังคับตามกฎหมาย

80 ประमाणการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างต้องรวมเฉพาะรายจ่ายโดยตรงที่เกิดขึ้นจากการปรับโครงสร้างเท่านั้นที่เป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

80.1 จำเป็นต้องเกิดในการปรับโครงสร้างนั้น และ

80.2 ไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ทำอยู่อย่างต่อเนื่องของกิจการ

81 ประमाणการหนี้สินจากการปรับโครงสร้างไม่รวมรายจ่ายต่อไปนี้

81.1 ค่าอบรมหรือค่าย้ายสถานที่ของพนักงานที่ยังจ้างงานอยู่

- 81.2 ค่าใช้จ่ายทางการตลาด หรือ
- 81.3 เงินลงทุนในระบบใหม่หรือเครือข่ายใหม่ที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายเครือข่ายการจำหน่ายใหม่
- รายจ่ายข้างต้นเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจในอนาคต และไม่ถือเป็นหนี้สินสำหรับการปรับโครงสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการรับรู้รายจ่ายดังกล่าวโดยใช้เกณฑ์การรับรู้รายการเสมือนว่ารายจ่ายนั้นเกิดขึ้นอย่างเป็นอิสระจากการปรับโครงสร้าง
- 82 กิจการไม่นำขาดทุนจากการดำเนินงานที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งสามารถระบุได้จนถึงวันที่มีการปรับโครงสร้างมารวมเป็นประมาณการหนี้สิน เว้นแต่ผลขาดทุนนั้นเกี่ยวข้องกับสัญญาที่สร้างภาระตามค่านิยมที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 10
- 83 ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 51 กิจการไม่นำรายการผลกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นมาพิจารณาในการวัดมูลค่าประมาณการหนี้สินจากการปรับโครงสร้าง แม้ว่าการขายสินทรัพย์นั้นจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการปรับโครงสร้าง

การเปิดเผยข้อมูล

- 84 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท
- 84.1 จำนวนประมาณการหนี้สิน ณ วันต้นงวดและวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 84.2 จำนวนประมาณการหนี้สินที่รับรู้เพิ่มเติมในระหว่างงวด ซึ่งรวมถึงจำนวนที่เพิ่มขึ้นของประมาณการหนี้สินที่มีอยู่
- 84.3 จำนวนที่ตัดออกจากบัญชีประมาณการหนี้สินในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน (กล่าวคือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นและนำไปลดประมาณการหนี้สิน)
- 84.4 จำนวนประมาณการหนี้สินที่ไม่ได้ใช้ที่ต้องกลับรายการในระหว่างรอบระยะเวลา รายงาน และ
- 84.5 จำนวนคิดลดที่เพิ่มขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลารายงานเนื่องจากเวลาที่ผ่านไป และจากผลของอัตราคิดลดที่เปลี่ยนแปลง
- กิจการไม่จำเป็นต้องแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ
- 85 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้สำหรับประมาณการหนี้สินแต่ละประเภท
- 85.1 คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของภาระผูกพันและจังหวะเวลาที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ
- 85.2 คำอธิบายลักษณะของความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมติที่สำคัญที่ใช้เกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต (ตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 48) เมื่อจำเป็นเพื่อให้ข้อมูลที่เปิดเผยมีความเพียงพอ และ
- 85.3 จำนวนรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชย โดยระบุจำนวนสินทรัพย์ที่กิจการรับรู้สำหรับรายจ่ายที่คาดว่าจะได้รับชดเชยนั้น

- 86 กิจการต้องให้คำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นแต่ละประเภท ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้หากทำได้ในทางปฏิบัติ เว้นแต่ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระหนี้สินนั้นอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้
- 86.1 ประมาณการผลกระทบทางการเงินซึ่งวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36 ถึง 52
- 86.2 สิ่งที่ขัดขวางความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจำนวนหรือจังหวะเวลาของการสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และ
- 86.3 ความเป็นไปได้ที่จะได้รับชดเชย
- 87 ในการกำหนดว่าประมาณการหนี้สินหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นรายการใดอาจนำมารวมไว้เป็นประเภทเดียวกัน กิจการต้องพิจารณาว่ารายการต่างๆ มีลักษณะคล้ายคลึงกันอย่างไรเพียงพอจนทำให้กิจการสามารถใช้ข้อความเดียวกันในการอธิบายถึงรายการเหล่านั้น หรือสามารถบรรลุเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 85.1 85.2 86.1 และ 86.2 ได้ ดังนั้น การรวมจำนวนที่เกี่ยวข้องกับการประกันสินค้าต่างชนิดไว้เป็นประมาณการหนี้สินประเภทเดียวกันจึงอาจถือเป็นการเหมาะสม แต่การนำจำนวนที่เกี่ยวข้องกับการรับประกันสินค้าตามปกติและจำนวนที่จะเกิดจากการฟ้องร้องตามกฎหมายมารวมไว้เป็นประมาณการหนี้สินประเภทเดียวกันจะถือว่าไม่เหมาะสม
- 88 หากประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเกิดจากสถานการณ์ชุดเดียวกัน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 ถึง 86 ในลักษณะที่แสดงให้เห็นถึงความเกี่ยวพันระหว่างประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นนั้น
- 89 เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ กิจการต้องเปิดเผยคำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับลักษณะของสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน และกิจการต้องเปิดเผยประมาณการผลกระทบทางการเงิน ซึ่งวัดมูลค่าตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36 ถึง 52 หากสามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
- 90 เมื่อกิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กิจการต้องหลีกเลี่ยงการชี้แนะที่อาจทำให้เกิดการเข้าใจผิดเกี่ยวกับระดับความน่าจะเป็นที่รายได้จะเกิดขึ้น
- 91 หากกิจการไม่เปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 และ 89 เนื่องจากไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
- 92 ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิดที่กิจการจะสามารถคาดการณ์ได้ว่าการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดหรือบางส่วนตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 84 ถึง 89 จะทำให้สถานะของกิจการเกี่ยวกับข้อพิพาทกับฝ่ายอื่นๆ ในเรื่องเกี่ยวกับประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น หรือสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เกิดความเสียหายอย่างรุนแรง ในกรณีนี้ กิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว แต่ต้องเปิดเผยถึงลักษณะทั่วไปของข้อพิพาทพร้อมกับข้อเท็จจริงและเหตุผลของการไม่เปิดเผยข้อมูลนั้น

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

- 93 กิจกรรมต้องรับรู้ผลกระทบจากการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ณ วันถือปฏิบัติ (หรือก่อนวันถือปฏิบัติ) โดยปรับกับกำไรสะสมต้นงวดของงวดแรกที่กิจการได้นำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาถือปฏิบัติ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สนับสนุนแต่ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องปรับปรุงกำไรสะสมต้นงวดของงวดก่อนที่นำเสนอหรือปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบ หากกิจการไม่ได้ปรับย้อนหลังข้อมูลเปรียบเทียบกิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
- 94 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

วันถือปฏิบัติ

- 95 กิจกรรมต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กับงบการเงินประจำปีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2561 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจกรรมต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
- 96 (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
- 97 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 98 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 99 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้มีการปรับปรุงย่อหน้าที่ 5 ซึ่งเป็นผลเนื่องมาจากการปรับปรุงของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การรวมธุรกิจ กิจกรรมต้องถือปฏิบัติตามการปรับปรุงนั้นโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการรวมธุรกิจซึ่งเป็นการถือปฏิบัติตามการปรับปรุงของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง การรวมธุรกิจ
- 100 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)
- 101 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)