ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๓๗/๒๕๖๒

เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๑

เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

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

สภาวิชาชีพบัญชี โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๕๗ (๓/๒๕๖๒) เมื่อวันที่ ๗ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๒ จึงออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๓๙/๒๕๖๑ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๑ (ปรับปรุง ๒๕๖๑) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๒๑ เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้

ประกาศ ณ วันที่ ๑๓ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๒

จักรกฤศฎิ์ พาราพันธกุล

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21

เรื่อง

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

คำนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ฉบับรวมเล่มปี 2565 (IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Bound volume 2022 Consolidated without early application))

ประวัติการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (ใช้อ้างอิงเฉพาะสำหรับประเทศไทยเท่านั้น)

ฉบับแก้ไขเพิ่มเติมปี	การแก้ไขเพิ่มเติมจากฉบับปีก่อนหน้า	การแก้ไขเพิ่มเติมเนื่องมาจาก
2565	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใด ๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2564	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใด ๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2563	ไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมใด ๆ จากฉบับปีก่อนหน้า	-
2562	โดยแก้ไขเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 16 และ 60ฎ และแก้ไขเพิ่มเติมการอ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

คำนำนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21

เรื่อง

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

สารบัญ

จากย่อหน้าที่

วัตถุประสงค์ **1**

ขอบเขต **3**

คำนิยาม **8**

การขยายความคำนิยาม **9**

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**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ* ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 62 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของ *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน* ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21
เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ*

วัตถุประสงค์

1 กิจการอาจมีกิจกรรมเกี่ยวกับต่างประเทศได้ 2 ทาง คือ อาจมีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศหรืออาจมีหน่วยงานต่างประเทศ นอกจากนี้กิจการอาจแสดงงบการเงินในสกุลเงินต่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายการนำรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและหน่วยงานต่างประเทศมารวมไว้ในงบการเงินของกิจการ และวิธีการแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน

2 ประเด็นหลัก คือการพิจารณาว่าจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนใด และจะรายงานผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินอย่างไร

ขอบเขต

3 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับ

3.1 การบัญชีสำหรับรายการและยอดคงเหลือที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ยกเว้นรายการและยอดคงเหลือของอนุพันธ์ต่าง ๆ ซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง *เครื่องมือทางการเงิน*

3.2 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานต่างประเทศเพื่อนำไปรวมในงบการเงินของกิจการตามวิธีการจัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินที่บันทึกเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย และ

3.3 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน

4 มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน นำมาใช้กับอนุพันธ์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศหลายประเภท ดังนั้น อนุพันธ์ดังกล่าวไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ อย่างไรก็ดี อนุพันธ์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศบางประเภท ซึ่งไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เช่น อนุพันธ์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศบางรายการที่แฝงอยู่ในสัญญาอื่น ๆ) จะอยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ฉบับนี้ นอกจากนี้ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในกรณีที่กิจการแปลงค่าอนุพันธ์จากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินของกิจการนั้น

5 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้นำไปใช้กับการบัญชีสำหรับการป้องกันความเสี่ยงของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และการป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ให้แนวปฏิบัติเรื่องการบัญชีป้องกันความเสี่ยง

6 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับกรณีที่มีการนำเสนองบการเงินเป็นเงินตราต่างประเทศ และได้ให้ข้อกำหนดเพื่อให้งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผย ในกรณีที่การแปลงค่าข้อมูลทางการเงินให้เป็นเงินตราต่างประเทศไม่เป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้

7 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้นำไปปฏิบัติกับการนำเสนองบกระแสเงินสดของกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือการแปลงค่ากระแสเงินสดของหน่วยงานในต่างประเทศ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง *งบกระแสเงินสด*)

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*)**
เงินตราต่างประเทศ	**หมายถึง**	**เงินตราสกุลอื่น นอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ**

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หน่วยงานต่างประเทศ	**หมายถึง**	**บริษัทย่อย บริษัทร่วม การร่วมการงาน หรือสาขาของกิจการที่เสนองบการเงิน โดยมีกิจกรรมหรือการประกอบกิจกรรมในประเทศอื่น หรือในสกุลเงินอื่น นอกจากประเทศหรือสกุลเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน**
สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	**หมายถึง**	**สกุลเงินที่ใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลัก ซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่**
กลุ่มกิจการ	**หมายถึง**	**บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทใหญ่**
รายการที่เป็นตัวเงิน	**หมายถึง**	**หน่วยของสกุลเงินที่ถือไว้ และสินทรัพย์และหนี้สินที่จะได้รับ หรือที่จะต้องชำระเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน**
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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

9.1.2 ของประเทศซึ่งภาวการณ์แข่งขัน และกฎข้อบังคับส่วนใหญ่เป็นตัวกำหนดราคาขายของสินค้าและบริการ

9.2 สกุลเงินที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ เช่น ค่าแรงงาน วัตถุดิบ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระต้นทุนดังกล่าว)

10 ปัจจัยต่าง ๆ ที่อาจช่วยในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการมีดังต่อไปนี้

10.1 สกุลเงินที่ได้มาจากกิจกรรมจัดหาเงิน (กล่าวคือ การออกตราสารหนี้และตราสารทุน)

10.2 สกุลเงินที่ได้รับจากกิจกรรมดำเนินงานและมักจะดำรงไว้ในสกุลเงินนั้น ๆ

11 กิจการต้องพิจารณาปัจจัยเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ และพิจารณาว่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศนั้นเป็นสกุลเงินเดียวกันกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนองบการเงินหรือไม่ (กิจการที่เสนองบการเงินในกรณีนี้ คือกิจการที่มีหน่วยงานต่างประเทศ ได้แก่ บริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วมหรือการร่วมการงาน)

11.1 ให้ประเมินว่าธุรกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงานต่างประเทศนั้นเป็นส่วนขยายของกิจการที่เสนองบการเงินมากกว่าที่จะเป็นการดำเนินงานที่เป็นเอกเทศอย่างมีนัยสำคัญ ตัวอย่างกรณีแรก คือ เมื่อหน่วยงานต่างประเทศมีหน้าที่เพียงขายสินค้าซึ่งนำเข้าจากกิจการที่เสนองบการเงินและส่งเงินที่ได้ให้กิจการที่เสนองบการเงิน ตัวอย่างกรณีหลัง คือเมื่อหน่วยงานต่างประเทศนั้นเก็บสะสมเงินและก่อให้เกิดรายการที่เป็นตัวเงินอื่น ๆ ก่อให้เกิดรายได้ ค่าใช้จ่าย และมีการกู้ยืม โดยรายการส่วนใหญ่เป็นเงินสกุลท้องถิ่น

11.2 ให้ประเมินว่ารายการที่มีกับกิจการที่เสนองบการเงินมีสัดส่วนมากหรือน้อยเมื่อเทียบกับธุรกรรมของหน่วยงานต่างประเทศ

11.3 ให้ประเมินว่ากระแสเงินสดจากธุรกรรมของหน่วยงานต่างประเทศมีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดของกิจการที่เสนองบการเงิน และพร้อมที่จะส่งเงินออกไปยังกิจการที่เสนองบการเงิน

11.4 ให้ประเมินว่าหากปราศจากเงินทุนสนับสนุนจากกิจการที่เสนองบการเงินแล้ว กระแสเงินสดจากธุรกรรมของหน่วยงานต่างประเทศมีเพียงพอที่จะชำระภาระหนี้สินที่มีอยู่และที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามปกติ

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

13 สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการจะสะท้อนให้เห็นถึงรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสกุลเงิน ดังนั้น เมื่อได้กำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแล้ว สกุลเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ที่ใช้ในการดำเนินงานจะไม่มีการเปลี่ยนแปลง ยกเว้นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ เหล่านั้น

14 หากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง กิจการต้องปรับงบการเงินใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง *การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง* 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 หนี้สินตามสัญญาเช่า และเงินสดปันผลซึ่งรับรู้เป็นหนี้สิน ในทำนองเดียวกัน สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) ตราสารทุนของกิจการในจำนวนหน่วยที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ หรือ สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) สินทรัพย์ในจำนวนเงินซึ่งอาจเปลี่ยนแปลง โดยมูลค่ายุติธรรมที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) เท่ากับจำนวนเงินคงที่หรือจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ซึ่งสามารถกำหนดได้ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน ในทางตรงกันข้ามลักษณะสำคัญของรายการที่มิใช่ตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ ค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือ

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์สิทธิการใช้ 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 จึงมีความจำเป็นที่กิจการที่เสนองบการเงินต้องรวมรายการสำคัญอันเป็นผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการแต่ละกิจการแสดงไว้ในงบการเงินด้วย และต้องแปลงค่ารายการเหล่านั้นเป็นสกุลเงิน ซึ่งกิจการที่เสนองบการเงินใช้ในการจัดทำงบการเงินมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อนุญาตให้กิจการเสนองบการเงินเป็นสกุลเงินใดสกุลเงินหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการแต่ละกิจการซึ่งอยู่ภายใต้กิจการที่เสนองบการเงิน ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่แตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ให้ดูย่อหน้าที่ 38 ถึง 50

19 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อนุญาตให้กิจการที่เป็นบริษัทเดี่ยว หรือกิจการซึ่งจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง *งบการเงินเฉพาะกิจการ* นำเสนองบการเงินในสกุลเงินใดสกุลเงินหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) ก็ได้ ถ้าสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินต้องมีการแปลงค่าให้อยู่ในรูปสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 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 เรื่อง *ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์* แต่ไม่ว่ามูลค่าตามบัญชีจะแสดงไว้ด้วยราคาทุนเดิมหรือด้วยมูลค่ายุติธรรม ถ้าเป็นรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศแล้ว จะต้องแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

25 มูลค่าตามบัญชีของรายการบางรายการถูกกำหนดมาจากการเปรียบเทียบจำนวนเงินตั้งแต่สองจำนวนขึ้นไป เช่น มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือคือราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง *สินค้าคงเหลือ* ในทำนองเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่มีการด้อยค่า คือ ราคาที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนพิจารณาการขาดทุนจากการด้อยค่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง *การด้อยค่าของสินทรัพย์* หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่มิใช่ตัวเงินและมีการวัดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ มูลค่าตามบัญชีจะกำหนดขึ้นโดยการเปรียบเทียบระหว่าง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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)

ผลกระทบของการเปรียบเทียบนี้อาจทำให้เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ถูกรับรู้ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแต่จะไม่มีการรับรู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศหรือในทางกลับกัน

26 เมื่อมีอัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถใช้ได้หลาย ๆ อัตรา อัตราที่ใช้ควรพิจารณาจากกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือยอดคงเหลือที่จะมีการชำระกันโดยให้ถือเสมือนหนึ่งว่ากระแสเงินสดได้เกิดขึ้น ณ วันที่มีการวัดมูลค่า หากไม่มีการแลกเปลี่ยนระหว่างสองสกุลเงินเป็นการชั่วคราว ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนครั้งแรกสุดที่สามารถแลกเปลี่ยนรายการกันได้

การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

27 ตามที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 3.1 และ 5 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ใช้สำหรับการบัญชีป้องกันความเสี่ยงของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ โดยได้กำหนดให้กิจการบันทึกผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนแตกต่างจากแนวทางการปฏิบัติสำหรับผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน กำหนดให้รับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนของรายการที่เป็นตัวเงิน ซึ่งเข้าเงื่อนไขเกณฑ์เป็นเครื่องมือที่ใช้ป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดที่มีประสิทธิผลไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตั้งแต่เริ่มต้น

28 **ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินหรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีนั้น ยกเว้นผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่กล่าวในย่อหน้าที่ 32**

29 เมื่อรายการที่เป็นตัวเงินเกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและมีการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างวันที่เกิดรายการกับวันที่มีการชำระเงินของรายการดังกล่าว ทำให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินภายในงวดบัญชีเดียวกันกับงวดที่เกิดรายการนั้น กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งจำนวนในงวดบัญชีนั้น อย่างไรก็ดี ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินในงวดบัญชีถัดไป กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนในแต่ละงวดบัญชีจนถึงวันที่มีการชำระเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละงวดบัญชีนั้น

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

30 เมื่อมีการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย ในทางตรงข้าม เมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรหรือขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนด้วย

31 มาตรฐานการรายงานทางการเงินบางฉบับกำหนดให้กิจการรับรู้กำไรหรือขาดทุนไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กำหนดให้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากสินทรัพย์ดังกล่าวถูกวัดมูลค่าด้วยสกุลเงินตราต่างประเทศ ย่อหน้าที่ 23.3 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการปรับมูลค่าใหม่แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ประเมิน จึงมีผลให้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย

32 ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 15) จะต้องรับรู้ไว้ในกำไรหรือขาดทุนสำหรับงบการเงินเฉพาะกิจการของกิจการที่เสนองบการเงินหรือรับรู้ไว้ในงบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศแล้วแต่กรณี ส่วนในงบการเงินที่รวมหน่วยงานในต่างประเทศและกิจการที่เสนองบการเงิน (เช่น งบการเงินรวมเมื่อหน่วยงานในต่างประเทศเป็นบริษัทย่อยแห่งหนึ่งของกิจการ) กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อเริ่มต้นไว้แยกต่างหากในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและต้องจัดประเภทจากส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายเงินลงทุนสุทธิตามย่อหน้าที่ 48

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

34 เมื่อกิจการจัดทำบัญชีและบันทึกรายการในสกุลเงินอื่นที่มิใช่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น ณ เวลาที่กิจการจัดทำงบการเงิน กิจการต้องแปลงค่าทุกรายการให้อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ใน

การดำเนินงานตามข้อกำหนดที่ระบุตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 20 ถึง 26 การแปลงค่านี้ทำให้ได้ผลลัพธ์เช่นเดียวกับการบันทึกบัญชีด้วยจำนวนเงินที่อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตั้งแต่เริ่มต้น เช่น ให้แปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานด้วยอัตราปิด และให้แปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งบันทึกด้วยเกณฑ์ราคาทุนเดิมด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับรู้รายการซึ่งมีผลในการบันทึกบัญชี

การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

35 เมื่อมีการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องถือปฏิบัติตามขั้นตอนการแปลงค่าให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลง

36 ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13 สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการจะสะท้อนให้เห็นถึงรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น ดังนั้น เมื่อสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานได้ถูกกำหนดไว้แล้ว จะเปลี่ยนแปลงได้ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น เช่น การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาขายสินค้าและบริการอาจนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ

37 ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานต้องรับรู้รายการนับจากวันที่เปลี่ยนโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป อีกนัยหนึ่งกิจการจะต้องแปลงค่ารายการทั้งหมดให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เปลี่ยนแปลง ผลของการแปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงินให้ถือเสมือนเป็นราคาทุนเดิม ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าของหน่วยงานต่างประเทศ ซึ่งก่อนหน้านี้ได้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 32 และ 39.3 จะไม่มีการจัดประเภทจากส่วนของเจ้าของไปกำไรหรือขาดทุนจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานนั้น

การใช้สกุลเงินที่นำเสนองบการเงินที่มิใช่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

การแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน

38 กิจการอาจแสดงงบการเงินด้วยสกุลเงินใดสกุลเงินหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) ก็ได้ หากสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน เช่น เมื่อกลุ่มกิจการประกอบด้วยหลายกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแตกต่างกัน ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของแต่ละกิจการจะต้องแสดงด้วยสกุลเงินสกุลหนึ่งที่ใช้ร่วมกันเพื่อใช้นำเสนองบการเงินรวม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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 การแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่ายด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่เกิดรายการและการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยอัตราปิด

41.2 การแปลงค่าสินทรัพย์สุทธิต้นงวดด้วยอัตราปิดซึ่งต่างจากอัตราปิดเดิม

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเหล่านี้จะไม่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนมีผลกระทบเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดจากการดำเนินงานในปัจจุบันและในอนาคต ผลสะสมของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะถูกแสดงแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้น ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งเกี่ยวกับหน่วยงานต่างประเทศซึ่งนำมาจัดทำงบการเงินรวมในกรณีที่กิจการที่เสนองบการเงินไม่ได้เป็นเจ้าของทั้งหมดในหน่วยงานต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสะสมที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าและเป็นส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกิจการจะถูกจัดสรรและรายงานเป็นส่วนหนึ่งของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมกิจการในงบการเงินแสดงฐานะทางการเงินรวม

42 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้

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

42.2 เมื่อรายการนั้นได้มีการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง จำนวนเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบให้รายงานด้วยจำนวนซึ่ง

แสดงเป็นปีปัจจุบันในงบการเงินของปีก่อนหน้า (นั่นคือ ไม่มีการปรับปรุงผลของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาหรืออัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในภายหลัง)

43 **เมื่อสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง กิจการนั้นต้องปรับงบการเงินของกิจการขึ้นใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง ก่อนที่จะนำวิธีการแปลงค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 42 มาถือปฏิบัติ ยกเว้นจำนวนเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบที่ได้มีการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรง (ดูย่อหน้าที่ 42.2) เมื่อสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงได้ยุติลง และกิจการไม่ต้องปรับงบการเงินใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง 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) ไม่ว่าจะเป็นรายการระยะสั้นหรือระยะยาวไม่สามารถนำไปตัดรายการกับรายการระหว่างกันของหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) โดยไม่แสดงผลของความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินรวมได้ ทั้งนี้ เนื่องจากรายการที่เป็นตัวเงินเหล่านั้นเป็นภาระผูกพันที่จะต้องแปลงค่าจากเงินสกุลหนึ่งเป็นเงินอีกสกุลหนึ่ง ซึ่งเป็นผลให้กิจการที่เสนองบการเงินมีกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนนั้น ดังนั้น ในงบการเงินรวมของกิจการที่เสนองบการเงินผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวยังคงรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน หรือหากผลต่างนั้นเกิดจากเหตุการณ์ที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 32 จะถูกรับรู้ในส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและผลสะสมแสดงแยกเป็นรายการต่างหากในส่วนของเจ้าของจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้นไป

46 เมื่องบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศแสดงวันที่ในงบการเงินแตกต่างไปจากวันที่ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน หน่วยงานต่างประเทศมักจะจัดทำงบการเงินเพิ่มเติม ณ วันที่เดียวกันกับวันที่ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงินเพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

หากไม่มีการจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมดังกล่าว มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม กำหนดให้ใช้งบการเงินที่มีวันที่แตกต่างกันได้ ถ้าความแตกต่างกันนั้นไม่เกินกว่า 3 เดือน และให้ปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์อื่น ๆ ที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างวันที่ที่แตกต่างกันนั้น ในกรณีนี้ การแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศจะใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของหน่วยงานต่างประเทศ สำหรับกรณีที่อัตราแลกเปลี่ยนระหว่างช่วงเวลาจากวันที่ในงบการเงินของหน่วยงานต่างประเทศจนถึงวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานของกิจการที่เสนองบการเงินมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ กิจการจะต้องทำรายการปรับปรุงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 10 เรื่อง งบการเงินรวม วิธีการปฏิบัติสำหรับการจัดทำงบการเงินรวมดังกล่าวนี้ให้ถือปฏิบัติสำหรับกรณีวิธีส่วนได้เสียจากบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมและการร่วมค้า ด้วยเช่นเดียวกัน

47 ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ และการปรับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศ ให้ถือเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศนั้น ดังนั้น ค่าความนิยมและการปรับมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวต้องแสดงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ และจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราปิดตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 39 และ 42

การจำหน่ายหรือการจำหน่ายบางส่วนของหน่วยงานต่างประเทศ

48 ในการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศ กิจการต้องรับรู้จำนวนสะสมของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานต่างประเทศนั้นในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและแสดงจำนวนสะสมเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของ และจะถูกจัดประเภทใหม่เข้าไปไว้ในกำไรหรือขาดทุน (การปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่) เมื่อมีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายหน่วยงานต่างประเทศนั้น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง *การนำเสนองบการเงิน*)

48ก นอกจากการจำหน่ายส่วนได้เสียทั้งหมดในหน่วยงานต่างประเทศ การจำหน่ายบางส่วนดังกรณีต่อไปนี้ถือเป็นการจำหน่าย

48ก.1 การจำหน่ายเพียงบางส่วนที่ทำให้สูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยที่มีหน่วยงานต่างประเทศ แม้ว่ากิจการจะยังคงส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมของกิจการที่เคยเป็นบริษัทย่อยภายหลังการจำหน่ายเพียงบางส่วนดังกล่าว และ

48ก.2 กรณีที่กิจการยังคงส่วนได้เสียภายหลังการจำหน่ายเพียงบางส่วนในการร่วมการงานหรือการจำหน่ายเพียงบางส่วนของเงินลงทุนในบริษัทร่วมที่มีหน่วยงานต่างประเทศที่เป็นสินทรัพย์ทางการเงินซึ่งถือเป็นหน่วนงานในต่างประเทศ

48ข การจำหน่ายบริษัทย่อยซึ่งรวมหน่วยงานต่างประเทศ ผลสะสมของผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานต่างประเทศซึ่งจัดสรรอยู่ในส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมจะต้องถูกตัดรายการแต่จะไม่ถูกโอนไปเป็นกำไรหรือขาดทุน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

48ค การจำหน่ายบางส่วนของบริษัทย่อยซึ่งรวมหน่วยงานต่างประเทศ กิจการต้องมีการปันสัดส่วนผลสะสมของผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนของหน่วยงานต่างประเทศที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นให้กับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ในกรณีที่เป็นการจำหน่ายเพียงบางส่วนของหน่วยงานต่างประเทศ กรณีอื่น ๆ กิจการต้องจัดประเภทรายการใหม่ผลสะสมของกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนจากส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นไปกำไรหรือขาดทุนเฉพาะสัดส่วนของหุ้นที่มีการขาย

48ง การจำหน่ายเพียงบางส่วนของส่วนได้เสียของหน่วยงานต่างประเทศเป็นการลดความเป็นเจ้าของในหน่วยงานต่างประเทศ เว้นแต่เป็นการลดลงจากการจำหน่ายตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 48ก จะต้องบันทึกบัญชีเสมือนมีการจำหน่าย

49 กิจการอาจจำหน่ายหรือจำหน่ายบางส่วนของส่วนได้เสียของตนในหน่วยงานต่างประเทศโดยการขาย การเลิกกิจการ การรับเงินคืนค่าหุ้นทุน หรือการละทิ้งหน่วยงานนั้นไปทั้งหมดหรือบางส่วน การปรับลดมูลค่าตามบัญชีของหน่วยงานต่างประเทศเนื่องจากผลขาดทุนหรือการด้อยค่าไม่ถือเป็นการจำหน่ายกิจการบางส่วน ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากผลสะสมของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวเข้ากำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการปรับลดมูลค่าลง

ผลกระทบทางภาษีของผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมด

50 กำไรหรือขาดทุนซึ่งเกิดจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และจากผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นเมื่อมีการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ (รวมทั้งหน่วยงานต่างประเทศ) ให้เป็นสกุลเงินที่แตกต่างไป อาจมีผลกระทบทางภาษีเข้ามาเกี่ยวข้องซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง *ภาษีเงินได้*

การเปิดเผยข้อมูล

51 ในย่อหน้าที่ 53 และย่อหน้าที่ 55 ถึง 57 การกล่าวถึงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ในกรณีของกลุ่มกิจการให้หมายความถึงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทใหญ่

52 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

52.1 จำนวนผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุนตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน และ

52.2 จำนวนผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่ถูกรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและรับรู้ผลสะสมเป็นรายการแยกต่างหากในองค์ประกอบของส่วนของเจ้าของ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

และการกระทบยอดของจำนวนของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว ตั้งแต่วันต้นงวดบัญชีจนถึงวันสิ้นงวดบัญชี

53 **เมื่อสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการที่นำเสนองบการเงินต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว พร้อมกับเปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ และเปิดเผยถึงเหตุผลของการใช้สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน**

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 2563 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

หากกิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

58ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

59 กิจการต้องนำย่อหน้าที่ 47 มาถือปฏิบัติสำหรับการซื้อหน่วยงานต่างประเทศทั้งหมดที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันเริ่มต้นของรอบระยะเวลาที่รายงานที่ถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก สำหรับรายการซื้อซึ่งเกิดขึ้นก่อนหน้านี้ อนุญาตให้กิจการสามารถนำข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 47 มาถือปฏิบัติโดยวิธีการปรับย้อนหลังได้ สำหรับรายการซื้อหน่วยงานต่างประเทศซึ่งเกิดขึ้นก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก กิจการถือปฏิบัติโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กิจการไม่ต้องปรับย้อนหลังงบการเงินปีก่อนและสามารถแสดงค่าความนิยมและการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานต่างประเทศเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ แทนการแสดงเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศได้ ซึ่งหมายความว่า ค่าความนิยมและการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมเหล่านั้นจะแสดงด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการแล้วหรือเป็นรายการที่ไม่ใช่ตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศที่มีการรายงานด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่ซื้อหน่วยงานต่างประเทศ

60 การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้บันทึกรายการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง *นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด*

60ก (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

60ข (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

60ค (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

60ง (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

60จ (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

60ฉ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

60ช (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

60ซ (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

60ฌ (ย่อหน้านี้ไม่ใช้)

60ญ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ปรับปรุงย่อหน้าที่ 3 4 5 27 และ 52 และตัดย่อหน้าที่ 60ค 60จ และ 60ฌ กิจการต้องถือปฏิบัติการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน

60ฎ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง *สัญญาเช่า* ทำให้เกิดการปรับปรุงย่อหน้าที่ 16 กิจการต้องถือปฏิบัติการปรับปรุงดังกล่าวเมื่อถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

61 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2561) เรื่อง *ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ*

62 (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

รองศาสตราจารย์ ดร.สมชาย	สุภัทรกุล	ประธานคณะกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์	ทุมมานนท์	ที่ปรึกษา
รองศาสตราจารย์ ดร.กนกพร	นาคทับที	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สันสกฤต	วิจิตรเลขการ	กรรมการ
ดร.เกียรตินิยม	คุณติสุข	กรรมการ
นางสาวรสา	กาญจนสาย	กรรมการ
นางสาวยุวนุช	เทพทรงวัจจ	กรรมการ
นางสาวสมบูรณ์	ศุภศิริภิญโญ	กรรมการ
นางสาวรุ้งนภา	เลิศสุวรรณกุล	กรรมการ
นางสุวิมล	กฤตยาเกียรณ์	กรรมการ
นางอุณากร	พฤฒิธาดา	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นายชัชวาลย์	วยัมหสุวรรณ)	กรรมการ
(นางสาวปราณี	เอกสุภักดิ์)	กรรมการ
(นางสาวนภา	ลิขิตไพบูลย์)	กรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	กรรมการ
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	กรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวพรศิริ	เหล่าพัชรกุล)	กรรมการ
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	กรรมการ
(นางสาวโสภา	รุ่งสุริยะศิลป์)	กรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวปรียานุช	จึงประเสริฐ)	กรรมการ
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	กรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นายประวิทย์	ตันตราจินต์)	กรรมการ
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	กรรมการ

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563(ต่อ)

ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอื่ยมดิลกวงศ์)	กรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ วิภาดา	ตันติประภา	กรรมการและเลขานุการ
นางณัฐสรัคร์	สโรชนันท์จีน	ผู้ช่วยเลขานุการ
นายเทวา	ดำแดง	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

ดร.ศุภมิตร	เตชะมนตรีกุล	ประธานอนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางเกล็ดนที	มโนสันติ์)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวพรศิริ	เหล่าพัชรกุล)	ที่ปรึกษา
(นายวัชรินทร์	วงศ์ตระกูลชัย)	ที่ปรึกษา
(นางสาวโสภา	รุ่งสุริยะศิลป์)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย		
(ดร.อรพินท์	เสริมประภาศิลป์)	ที่ปรึกษา
(นางสายชล	เพียรวิริยะ)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย		
(นางสาวอุบลวรรณ	แสงตรง)	ที่ปรึกษา
(นางสาวญาดา	สุขเกษม)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสมาคมธนาคารไทย		
(นางสาวรุ่งรัตน์	รัตนราชชาติกุล)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสมาคมประกันชีวิตไทย		
(นางสิริลักษณ์	รัตนไชย)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย		
(นางพรรณี	วรวุฒิจงสถิต)	ที่ปรึกษา
(นางสาวพรทิพย์	ดาวสง่า)	ที่ปรึกษา
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวนิดาพร	อัศวธีระเกียรติ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางวิเรขา	สันตะพันธุ์)	อนุกรรมการ
(นางสุนันท์	อุปรมัย)	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วิศรุต	ศรีบุญนาค	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์สมชาย	ศุภธาดา	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร	ศรีจั่นเพชร	อนุกรรมการ
นางสาวกมลทิพย์	เกตุทัต	อนุกรรมการ
นางสาวชวนา	วิวัฒน์พนชาติ	อนุกรรมการ

คณะอนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563(ต่อ)

นายณัฐเสกข์	เทพหัสดิน	อนุกรรมการ
นายธนฑิต	เจริญจันทร์	อนุกรรมการ
นายธนากร	ฝักใฝ่ผล	อนุกรรมการ
นางสาวผ่องพรรณ	เจียรวิริยะพันธ์	อนุกรรมการ
นางสายฝน	อินทร์แก้ว	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นายสมบุญ	โมจนกุล)	อนุกรรมการและเลขานุการ
(นางสาวธัญพร	อธิกุลวริน)	อนุกรรมการ
นายมงคล	สมผล	ผู้ช่วยเลขานุการ
ผู้แทนจากสภาวิชาชีพบัญชี		ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี วาระปี 2560-2563

นางสาววราพร	ประภาศิริกุล	ประธานอนุกรรมการ
นางสาวกัญญาณัฐ	ศรีรัตน์ชัชวาลย์	อนุกรรมการ
นางสาวกฤตยาภร	อารีโสภณพิเชฐ	อนุกรรมการ
นางสาววิไลวรรณ	กาญจนกันติ	อนุกรรมการ
นายกษิติ	เกตุสุริยงค์	อนุกรรมการ
นายไพศาล	บุญศิริสุขะพงษ์	อนุกรรมการ
นายภาคภูมิ	วณิชธนานนท์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวศรพนา	ศรีนวลขำ)	อนุกรรมการ
(นางสาวสุชลทิพย์	ผาธรรมชาติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นางสาวโสภา	รุ่งสุริยะศิลป์)	อนุกรรมการ
(นายสิริชัย	ทองดี)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน		
(นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นางสาวยุพิน	เรืองฤทธิ์)	อนุกรรมการ
(นายณรงค์	ภานุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
นายภาณุพงศ์	ศิริอัครกรกุล	อนุกรรมการและเลขานุการ
นายอุดม	ธนูรัตน์พงศ์	ผู้ช่วยเลขานุการ
นายวีระเดช	เตชะวรินทร์เลิศ	ผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ วาระปี 2560-2563

นางสาววันดี	ลีวรวัฒน์	ประธานอนุกรรมการ
รองศาสตราจารย์ ดร.ธารินี	พงศ์สุพัฒน์	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กุลยา	จันทะเดช	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.อรพรรณ	ยลระบิล	อนุกรรมการ
ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.เอมอร	ใจเก่งกิจ	อนุกรรมการ
ดร.ปัญญา	สัมฤทธิ์ประดิษฐ์	อนุกรรมการ
ดร.พิมลวรรณ	ชยพรกุล	อนุกรรมการ
นางสาวธัญลักษณ์	เกตุแก้ว	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมสรรพากร		
(นายเฉลิมพงศ์	ตั้งบริบูรณ์รัตน์)	อนุกรรมการ
(ดร.จารวี	ชยสมบัติ)	อนุกรรมการ
ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย		
(นายณรงค์	ภาณุเดชทิพย์)	อนุกรรมการ
(นางสาวแวววไล	มณีไพโรจน์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์		
(นางสาวอารีวัลย์	เอี่ยมดิลกวงศ์)	อนุกรรมการ
ผู้แทนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน		
นางสาวสุนิตา	เจริญศิลป์	อนุกรรมการ
ผู้แทนกรมพัฒนาธุรกิจการค้า		
(นางสาวยุพาวดี	วรรณเลิศ)	อนุกรรมการ
(นางสาวภาสิน	จันทรโมลี)	อนุกรรมการ
นางสาวสุชาดา	ตันติโอฬาร	อนุกรรมการและเลขานุการ
ดร.ธนาดล	รักษาพล	ผู้ช่วยเลขานุการ
นางสาวสุธีรา	หงษ์มณี	ผู้ช่วยเลขานุการ