

## สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญของมาตรฐานการบัญชีไทย

ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร\*

พิมพ์ใจ วีรศุทธาการ\*\*

พจน์ วีรศุทธาการ\*\*\*

ปี พ.ศ. 2554 เป็นปีแรกที่กิจการที่ส่วนได้เสียสาธารณะทุกแห่งในประเทศไทยได้แก่ บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทยหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการส่งเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น) เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ต่อประชาชน ตลอดจนกิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลอดจนค่าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่สร้างขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่าง

\* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์  
คณะกรรมการด้านพัฒนาวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ

\*\* คณะอนุกรรมการควบคุมคุณภาพงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต สภาวิชาชีพบัญชีฯ  
นิสิตปริญญาเอก โครงการปริญญาเอกทางการบัญชี ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

\*\*\* เลขานุการคณะทำงานจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ  
สภาวิชาชีพบัญชีฯ

ประเทศ ซึ่งในปัจจุบันมีมาตรฐานการบัญชีรวม 29 ฉบับ และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินจำนวน 1 ฉบับ ที่ได้รับการจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาเรียบร้อยแล้ว ทั้งนี้คาดว่าภายในปี พ.ศ. 2557 นี้ มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเครื่องมือทางการเงินตลอดจนมาตรฐานการบัญชีทุกฉบับจะได้รับการจัดทำขึ้นอย่างสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศอย่างเต็มรูปแบบและมีผลบังคับใช้กับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะทุกแห่ง

เมื่อพิจารณาถึงความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRSs: International Financial Reporting Standards) อันเป็นต้นแบบในการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยนั้น อาจกล่าวได้ว่ามีความหมายได้สองนัยขึ้นอยู่กับมุมมองของผู้พิจารณา การพิจารณาในลักษณะดังกล่าวเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่าถูกต้องทั้งสองประการ กล่าวคือ หากจะมองในมุมที่แคบนั้น IFRSs จะหมายถึง กลุ่มของมาตรฐานฉบับใหม่ๆ ที่ออกโดย IASB เริ่มตั้งแต่ IFRS 1 เรื่อง การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก ที่ออกในปี ค.ศ. 2003 เป็นต้นมา ซึ่งถือว่าเป็นการเริ่มต้นของมาตรฐานที่มีความแตกต่างจากกลุ่มของมาตรฐานชุดเดิมที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีที่มาก่อนหน้านี้ ซึ่งเรียกกันว่า International Accounting Standards Committee (IASC)

หากมองในภาพที่กว้างยิ่งขึ้น อาจกล่าวได้ว่า IFRSs หมายถึง ประกาศ ข้อกำหนดทั้งที่ออกโดย International Accounting Standards Board (IASB) ซึ่งครอบคลุมถึงมาตรฐานและการตีความมาตรฐานทั้งหมดที่ได้รับการพิจารณาอนุมัติโดย IASB ตลอดจนมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่เรียกว่า International Accounting Standards (IASs) รวมทั้งการตีความมาตรฐานการบัญชีที่เดิมเรียกว่า Standing Interpretations Committee (SIC) ซึ่งได้รับการพิจารณาอนุมัติจากคณะกรรมการ

มาตรฐานการบัญชีชุดก่อนหน้านี้ที่เคยเรียกกันว่า IASC นั้นเอง

จึงอาจสรุปได้ว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRSs) มีองค์ประกอบ 3 ประการดังต่อไปนี้

1. IAS (International Accounting Standards) หมายถึง มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่พัฒนาโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศชุดเดิม (IASC) ซึ่งครอบคลุมมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศฉบับปรับปรุง ได้แก่ IAS (Revised)
2. SIC Interpretation (Standing Interpretations Committee) หมายถึง การตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่พัฒนาโดยคณะกรรมการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศชุดเดิม และได้รับการพิจารณาอนุมัติโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศชุดเดิม (IASC)
3. IFRSs (International Financial Reporting Standards) หมายถึง มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ที่ได้รับการพิจารณาอนุมัติโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศชุดปัจจุบัน (IASB)
4. IFRIC Interpretation (International Financial Reporting Interpretations Committee) หมายถึง การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศที่พัฒนาโดยคณะกรรมการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศชุดปัจจุบัน และได้รับการพิจารณาอนุมัติโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศชุดปัจจุบัน (IASB)

มาตรฐานการบัญชีไทย และมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยในปัจจุบันก็มีโครงสร้างและหลักการเช่นเดียวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น อย่างไรก็ตามยังคงมีมาตรฐานการบัญชีไทยบางฉบับที่มิได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่ให้ปฏิบัติปัจจุบัน จำนวน 6 ฉบับ ได้แก่ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและ

หนี้สูญ (มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประเทศไทยจัดทำขึ้นโดยอิงกับกฎหมาย) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 103 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธนาคารและสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกัน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 104 เรื่อง การบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา (ฉบับปรับปรุง พ.ศ. 2545) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 105 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 106 เรื่อง การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน (มาตรฐานการบัญชีทั้ง 3 ฉบับจัดทำขึ้นโดยมีส่วนประกอบจากมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (มาตรฐานการบัญชีทั้ง 2 ฉบับจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีที่ IASB ยกเลิกและประกาศมาตรฐานการบัญชีใหม่ทดแทนแล้ว)

การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาถือปฏิบัติอย่างเต็มรูปแบบในประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและเพิ่มพูนความเชื่อมั่นที่นักลงทุนทั่วโลกมีต่อตลาดทุนไทยและบริษัทจดทะเบียนของไทยอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากการแสดงถึงการพัฒนาขีดความสามารถของนักบัญชี ตลอดจนเป็นเครื่องบ่งชี้ถึงคุณภาพในการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพว่าเป็นไปตามมาตรฐานที่ได้รับการยอมรับในระดับสากล รวมทั้งช่วยส่งเสริมให้เกิดความเชื่อมั่นต่อบริษัทจดทะเบียนไทยมากยิ่งขึ้น เนื่องจากข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศนั้นสอดคล้องกับแนวทางในการกำกับดูแลกิจการคือ มุ่งเน้นความโปร่งใส โดยสนับสนุนให้มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงด้านต่างๆ ที่กิจการเผชิญให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบ ซึ่งจะช่วยผลักดันให้บริษัทจดทะเบียนปรับปรุงประสิทธิภาพในการบริหารความเสี่ยงของกิจการให้ดีขึ้นโดยสม่ำเสมอ ตลอดจนทำให้รายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนไทยมีคุณภาพ น่าเชื่อถือ สามารถเปรียบเทียบกับงบการเงิน

ของบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศได้ ซึ่งจะช่วยสร้างความมั่นใจแก่นักลงทุนทั้งในและต่างประเทศ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศยังมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมลักษณะเชิงคุณภาพที่ช่วยความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงิน ซึ่งจะช่วยส่งเสริมให้เกิดความคล่องตัวในการเคลื่อนย้ายทุนเพิ่มประสิทธิภาพในการลงทุน รวมทั้งช่วยลดต้นทุนรวมของบริษัทจดทะเบียนในการระดมเงินจากตลาดทุนทั่วโลก ซึ่งจะเห็นได้ชัดตั้งแต่ในปี ค.ศ. 2002 เป็นต้นมาที่ IASB และ Financial Accounting Standards Board (FASB) ได้ริเริ่มให้เกิดความเชื่อมโยงของการที่มีวัตถุประสงค์หลักในการทำให้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้ ต่อมาในปี ค.ศ. 2001 คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของอเมริกาได้ยกเลิกระเบียบเกี่ยวกับการกำหนดให้บริษัทอื่นที่มีใช้บริษัทสหรัฐอเมริกาจัดทำและนำเสนองบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศต้องกระทบยอดยอดคงเหลือในงบการเงินไปเป็นยอดคงเหลือตามหลักเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา (Accounting Codification) ตั้งแต่กรกฎาคม ค.ศ. 2009 สหรัฐอเมริกา รวบรวมหลักการบัญชีทั้งหมดโดยเฉพาะมาตรฐานการบัญชี (Statement of Financial Accounting Standard; SFAS) เพื่อจัดทำเป็นประมวลมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว ทั้งนี้ในปัจจุบัน IASB และ FASB ต่างก็มีความร่วมมืออย่างใกล้ชิดในการลดความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศและมาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกาให้เหลือน้อยลงที่สุด

สำหรับประเทศไทย แนวทางการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาใช้ในประเทศไทยนั้นเป็นลักษณะของการนำหลักการและข้อกำหนดทั้งหมดมาปฏิบัติอย่างเต็มรูปแบบ บางประเทศอาจใช้วิธีการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของตนให้มีความใกล้เคียงกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมากยิ่งขึ้น และในขณะที่บางประเทศก็อาจใช้วิธีนำมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินระหว่างประเทศมาประกาศให้มีผลบังคับใช้ในประเทศของตน

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสรุปสาระสำคัญของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้งหมดที่ลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาในวันที่ 26 พฤษภาคม พ.ศ. 2553 และวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2553 ตามลำดับ เพื่อให้ผู้อ่านได้เห็นภาพรวมของการเปลี่ยนแปลงในแม่บทการบัญชี มาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตลอดจนการตีความมาตรฐานการบัญชีและการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน รวมจำนวน 30 ฉบับดังกล่าว ซึ่งจะมีผลบังคับใช้กับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะทุกแห่ง

## แม่บทการบัญชี

แม่บทการบัญชีกำหนดขึ้นเพื่อวางแนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนอการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีในอนาคต และในการทบทวนมาตรฐานการบัญชีที่มีในปัจจุบัน ตลอดจนเป็นแนวทางสำหรับผู้จัดทำงบการเงินในการนำมาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ รวมทั้งเป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีรองรับ และใช้เป็นแนวทางสำหรับผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงินว่าได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีหรือไม่ โดยเนื้อหาของแม่บทการบัญชีครอบคลุมถึงวัตถุประสงค์ของงบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพที่กำหนดว่าข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ ค่านิยม การรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าขององค์ประกอบที่ประกอบขึ้นเป็นงบการเงิน ตลอดจนแนวคิดเกี่ยวกับทุน และการรักษาระดับทุน

แม่บทการบัญชีฉบับปัจจุบันไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในหลักการหรือขอบเขต มีเพียงการปรับปรุงถ้อยคำให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นเท่านั้น

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับงบการเงินฉบับสมบูรณ์ กล่าวคือ มาตรฐานการบัญชีฉบับก่อนใช้ชื่อเรียกว่า “งบดุล” ส่วนมาตรฐานฉบับนี้ใช้คำว่า “งบแสดงฐานะการเงิน”

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเปรียบเทียบกับงวดก่อน โดยเปิดเผยข้อมูลอย่างน้อยสองงวดสำหรับการเปรียบเทียบแต่ละงบและหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งข้อกำหนดดังกล่าวได้รวมถึงการกำหนดให้รวมแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวดของงวดที่แรกสุดนำมาเปรียบเทียบไว้ในงบการเงินฉบับสมบูรณ์ เมื่อมีการได้นำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับงบการเงินย้อนหลัง หรือเมื่อกิจการมีการจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการวิเคราะห์งบการเงินของกิจการ ตลอดจนมีการเพิ่มเติมนิยามของคำศัพท์ที่ต้องใช้ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินและมาตรฐานการบัญชีอีกหลายฉบับ เช่นคำว่า กำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่น ส่วนของเจ้าของ กำไรหรือขาดทุน การเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทรายการ และกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จรวม ทั้งนี้ไม่มีการเปลี่ยนแปลงในหลักการที่สำคัญ แต่เป็นการขยายความให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงการเปลี่ยนแปลงของผู้เป็นเจ้าของในส่วนของผู้เป็นเจ้าของและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ กล่าวคือ มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม กำหนดให้งบกำไรขาดทุนแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่มีการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน และให้แสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนไว้ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เจ้าของ ไว้รวมกันกับการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของที่เกิดจากความสามารถ

ในการเป็นเจ้าของ ซึ่งบ่งแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของจะประกอบด้วยรายการกำไรหรือขาดทุน รายการรายได้และค่าใช้จ่ายอื่น และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด โดยงบดังกล่าวยังสามารถเรียกเป็นงบแสดงการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายได้อีกด้วย

ในขณะที่ TAS 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน มีข้อกำหนดให้แสดงการเปลี่ยนแปลงทั้งหมดในส่วนของผู้เป็นเจ้าของที่เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของจากความสามารถในการเป็นเจ้าของ เช่น การเพิ่มทุนหรือลดทุน การจ่ายปันผล เป็นรายการแยกต่างหากจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของที่ไม่ได้เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของจากความสามารถในการเป็นเจ้าของ ซึ่งถือเป็นรายการประเภทกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เช่น การเปลี่ยนแปลงส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ผลกำไรและขาดทุนจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินเผื่อขาย และห้ามมิให้กิจการแสดงองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จไว้ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลที่ดีขึ้นโดยมีหลักการสำคัญคือ การรวบรวมข้อมูลในงบการเงินด้วยเกณฑ์ที่มีลักษณะร่วมกัน กล่าวคือ การรวมรายการที่มีลักษณะร่วมกันไว้ด้วยกันและแยกรายการที่มีลักษณะแตกต่างกันออกจากกัน ตลอดจนมีข้อกำหนดให้กิจการแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายในงบการเงินเดียว เรียกว่า งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หรือในงบการเงินสองชั้น เรียกว่า งบเฉพาะกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยแสดงแยกต่างหากจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ รวมทั้งให้แสดงส่วนประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และให้แสดงกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมไว้ในงบการเงินนี้

สำหรับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนั้น มีการปรับปรุงการจัดประเภทใหม่และผลกระทบที่เกี่ยวข้องทางภาษี กล่าวคือ มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบแต่ละส่วนของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ซึ่งมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม ไม่ได้

รวมข้อกำหนดนี้ไว้ โดยวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว คือเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับส่วนประกอบเหล่านี้ เพราะส่วนประกอบต่างๆ มักมีอัตราภาษีที่แตกต่างจากอัตราที่ใช้ในงบกำไรขาดทุน นอกจากนี้ ยังมีข้อกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยการปรับปรุงการจัดประเภทใหม่ที่สัมพันธ์กับส่วนประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น การปรับปรุงการจัดประเภทใหม่คือ จำนวนที่เคยรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่ถูกจัดประเภทใหม่ในกำไรหรือขาดทุนปัจจุบัน ซึ่งวัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวคือ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบจากการจัดประเภทใหม่ในกำไรหรือขาดทุน

ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการแสดงรายการเงินปันผล มาตรฐานฉบับเดิมอนุญาตให้เปิดเผยจำนวนเงินปันผลที่รับรู้เนื่องจากผู้รับจะให้แก่อัตราหุ้น ซึ่งปัจจุบันหมายถึง ผู้เป็นเจ้าของ และเปิดเผยจำนวนต่อหุ้นที่เกี่ยวข้องในงบกำไรขาดทุน ในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยรายการดังกล่าวในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของเจ้าของหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ไม่อนุญาตให้เปิดเผยในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มั่นใจว่าการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของที่เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของจากความสามารถในการเป็นเจ้าของ เช่น กรณีการจ่ายเงินให้แก่เจ้าของอยู่ในรูปของเงินปันผล มีการแสดงแยกต่างหากจากการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของที่ไม่ได้เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของ ซึ่งแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เช่น ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าทางการเงิน

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง สินค้าคงเหลือ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป

โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และขอบเขต กล่าวคือ ให้ยกเลิกคำว่า “ตามระบบวิธีต้นทุนเดิม” เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สามารถใช้กับสินค้าคงเหลือทุกประเภทที่ไม่ได้ระบุเป็นข้อยกเว้นในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี

ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับข้อยกเว้นของขอบเขตนั้น มีข้อกำหนดว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือของผู้ผลิตสินค้าทางการเกษตรและผลิตภัณฑ์จากป่า ผลิตผลทางการเกษตรภายหลังการเก็บเกี่ยว แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่ เนื่องจากรายการดังกล่าวถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับตามวิธีที่ถือปฏิบัติในอุตสาหกรรมนั้น นอกจากนี้ยังมีการแก้ไขโดยยกเลิกคำว่า “สินแร่” และใช้คำว่า “แร่และผลิตภัณฑ์จากแร่” แทน เพื่อให้มีความชัดเจนว่าขอบเขตการยกเว้นไม่ได้จำกัดอยู่เฉพาะช่วงแรกของการสกัดสินแร่ นอกจากนี้ TAS 2 ไม่ถือปฏิบัติกับสินค้าคงเหลือของนายหน้า ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ トラバเท่าที่สินค้าคงเหลือเหล่านั้นถูกวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยใช้กิจกรรมรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น

ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนของสินค้าคงเหลือนั้น มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับต้นทุนในการซื้อและต้นทุนอื่น กล่าวคือ กรณีของต้นทุนในการซื้อ TAS 2 ไม่อนุญาตให้นำผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นโดยตรงจากการซื้อสินค้าด้วยสกุลเงินตราต่างประเทศไปรวมเป็นต้นทุนในการซื้อสินค้านั้นเพื่อให้สอดคล้องกับ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งยกเลิกการใช้แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติของอัตรานำผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนมาบันทึกเป็นต้นทุน สำหรับข้อกำหนดเกี่ยวกับต้นทุนอื่นนั้น ในกรณีที่มีการซื้อสินค้าโดยมีเงื่อนไขการจ่ายชำระเงินนานเกินกว่าระยะเวลาการได้สินเชื่อตามปกติ ผลต่างระหว่าง

จำนวนเงินที่จ่ายจริงกับราคาซื้อที่ต้องจ่ายภายใต้เงื่อนไขการให้สินเชื่อตามปกติให้รับรู้เป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดระยะเวลาการจัดหาเงิน

สำหรับข้อกำหนดเกี่ยวกับการประมาณต้นทุนการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับความสม่ำเสมอ ได้แก่ มีข้อกำหนดให้กิจการใช้วิธีการคำนวณต้นทุนวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกประเภทเป็นลักษณะและการใช้ที่คล้ายคลึงกัน ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้ค่าใช้จ่ายได้มีการยกเลิกการอ้างอิงถึงหลักการจับคู่รายได้กับค่าใช้จ่าย และมีการอธิบายถึงสถานการณ์ที่ทำให้กิจการต้องกลับรายการของมูลค่าสินทรัพย์ปรับลดลงที่รับรู้ในงวดก่อน คือ เมื่อสถานการณ์ที่ทำให้เกิดการปรับลดสินค้าคงเหลือต่ำกว่าราคาทุนหมดไป หรือเมื่อมีหลักฐานที่ชัดเจนว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ

ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูล มีข้อกำหนดให้เปิดเผยมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขาย ตลอดจนกำหนดให้กิจการเปิดเผยมูลค่าสินค้าคงเหลือที่ปรับลดลงซึ่งกิจการได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น และยกเลิกข้อกำหนดในการเปิดเผยมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่แสดงด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง วงกระแสเงินสด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง วงกระแสเงินสด นี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในหลักการหรือขอบเขต มีเพียงการปรับปรุงถ้อยคำให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นเท่านั้น แต่มีการเพิ่มเติมถ้อยคำในเรื่องของกิจกรรมดำเนินงาน กล่าวคือ เงินสดรับจากค่าเช่าและการขายสินทรัพย์ ซึ่งถือไว้เพื่อให้ผู้อื่นเช่าและต่อมาได้เปลี่ยนเป็น

ถือไว้เพื่อขาย ถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานเช่นเดียวกัน

นอกจากนี้ ยังมีการเพิ่มเติมข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย กล่าวคือ กระแสเงินสดที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย (ที่ไม่ได้มีผลทำให้สูญเสียการควบคุมไป) จะต้องจัดประเภทเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงินและการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย (ที่ไม่ได้มีผลทำให้สูญเสียการควบคุม) กระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจะจัดประเภทในทิศทางเดียวกันกับรายการที่มีกับผู้เป็นเจ้าของรายการอื่น

สำหรับรายการอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องจะมีการเปลี่ยนแปลงจากถ้อยคำเดิม คือ การได้มาและขายออกไป (Acquisitions and Disposals) มาเป็น การได้รับหรือสูญเสียการควบคุม (Obtaining Control and Losing Control)

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการ ทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาดนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับการเลือกนโยบายการบัญชี กล่าวคือ ข้อกำหนดในการเลือกและใช้นโยบายการบัญชีในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอ งบการเงิน ได้เปลี่ยนมาเป็นข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยมีการปรับลำดับขั้นตอนของแนวทางปฏิบัติสำหรับกรณีที่ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องอ้างอิงและพิจารณาเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินเฉพาะเรื่องนั้นๆ

ในกรณีที่เกี่ยวกับความมีสาระสำคัญ ได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการละเว้นการแสดงรายการหรือการ

แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญ ให้มีเงื่อนไข 3 ประการ กล่าวคือ (1) กิจกรรมไม่จำเป็นต้องเป็นนโยบายการบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี หากผลกระทบของการใช้นโยบายดังกล่าว มีสาระสำคัญ (2) งบการเงินจะไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี หากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ (3) กิจกรรมจะต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงวดก่อนด้วยวิธีปรับย้อนหลังในงบการเงินสำหรับงวดแรกหลังจากค้นพบข้อผิดพลาดดังกล่าว

สำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจและการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อนนั้น มีข้อกำหนดให้ใช้วิธีการปรับงบการเงินย้อนหลัง สำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่เป็นไปโดยความสมัครใจและการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน และในกรณีของการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัตินั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังคงให้สิทธิเกี่ยวกับ “การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” สำหรับการยกเว้นการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน โดยได้รวมคำนิยามของ “การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” และแนวปฏิบัติในการตีความไว้ด้วย

ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับข้อผิดพลาดที่สำคัญนั้น มีข้อกำหนดให้ตัดหลักการของข้อผิดพลาดที่สำคัญและข้อแตกต่างระหว่างข้อผิดพลาดที่สำคัญกับข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอื่น และได้กำหนดคำนิยามของข้อผิดพลาดในงวดก่อนไว้ด้วย ตลอดจนมีข้อกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กิจการกำลังจะนำมาถือปฏิบัติเมื่อกิจการเริ่มนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่มาปฏิบัติก่อนการบังคับใช้ นอกจากนี้ ยังกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบหรือประมาณการผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อการเงินของงวดบัญชีที่มีการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ไปปฏิบัติ ทั้งนี้ให้กิจการเปิดเผยข้อมูลอย่างละเอียดของจำนวนเงินของรายการปรับปรุงบัญชีที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

โดยให้เปิดเผยสำหรับรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ

สำหรับการเปลี่ยนแปลงอื่นๆ ได้มีการนำข้อกำหนดเกี่ยวกับการนำเสนอกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ปลายกล่าวไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน นอกจากนี้ยังมีการเพิ่มเติมถ้อยคำเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ตลอดจนมีการกล่าวถึงความหมายของ “การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี” และกล่าวถึงข้อยกเว้นในการรวมผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีในกำไรหรือขาดทุน โดยกล่าวว่าการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่ทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินเพิ่มขึ้นหรือมีผลต่อรายการในส่วนของผู้เจ้าของ ให้กิจการรับรู้ผลกระทบดังกล่าวในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ได้ถูกปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ กล่าวคือ มีการเพิ่มเติมตัวอย่างในย่อหน้าที่ 5 และ 6 เกี่ยวกับวันที่อนุมัติงบ และผู้อนุมัติงบ ตลอดจนมีการเปลี่ยนแปลงถ้อยคำเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น นอกจากนี้ สำหรับย่อหน้าที่ 13 มีการขยายความให้ชัดเจนในเรื่องของเงินปันผล โดยเป็นการเปลี่ยนแปลงวิธีการเขียนให้ชัดเจนยิ่งขึ้น เพราะสำคัญไม่เปลี่ยน กล่าวคือ ถ้ามีการประกาศจ่าย เงินปันผลหลังงวดที่รายงาน แต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติงบการเงิน เงินปันผลดังกล่าวต้องไม่รับรู้เป็นหนี้สิน ณ วันสิ้นงวดที่รายงาน เนื่องจากเงินปันผลดังกล่าว

ไม่เป็นภาระผูกพัน ณ เวลาดังกล่าว เงินปันผลดังกล่าวต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอ งบการเงิน

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง นี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในหลักการหรือขอบเขต มีเพียงการปรับปรุงถ้อยคำให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นเท่านั้น เช่น จากคำว่า ความซับซ้อน ไปเป็น คำว่า ความสับสนวุ่นวาย คำว่า จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเรียกร้องค่าเสียหาย เปลี่ยนเป็นคำว่า ค่าชดเชย และเปลี่ยนแปลงจากคำว่า วันที่ในงบดุล ไปเป็นคำว่า วันที่ในงบการเงิน รวมทั้งเปลี่ยนแปลงจากคำว่าเงินจ่ายล่วงหน้า ไปเป็นคำว่า ค่างวดงานและเงินรับล่วงหน้า

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นไป ทั้งนี้เป็นครั้งแรกที่มีการนำมาตรฐานฉบับนี้มาใช้ในประเทศไทย มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับภาษีเงินได้ ประเด็นหลักอยู่ที่การรับรู้ผลกระทบทางภาษีทั้งในงวดปัจจุบันและอนาคต ซึ่งมีสาเหตุมาจากปัจจัยสำคัญ ได้แก่ การได้รับประโยชน์ในอนาคต ซึ่งมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และการจ่ายชำระในอนาคต ซึ่งมูลค่าตามบัญชีของหนี้สินที่รับรู้ในงบแสดงฐานะทางการเงินของกิจการรวมทั้งรายการและเหตุการณ์อื่นของงวดปัจจุบันที่รับรู้ในงบการเงินของกิจการ

หลักการพื้นฐานของการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สิน คือ กิจการจะต้องคาดว่าตนจะได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือจะต้องจ่ายชำระมูลค่าตามบัญชีของหนี้สิน หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าการได้รับประโยชน์จากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์หรือการชำระหนี้สินดังกล่าวจะมีผลทำให้กิจการชำระภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงในอนาคตเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่รายการนั้นไม่ก่อให้เกิดผลกระทบทางภาษี กิจการจะต้องบันทึกหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีหรือสินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยมีข้อยกเว้นบางประการ

มาตรฐานฉบับนี้ยังมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีที่เกิดจากผลขาดทุนทางภาษีที่ยังไม่ได้ใช้หรือเครดิตภาษีที่ยังไม่ได้ใช้อีกด้วย

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ นี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ความสำคัญมากขึ้นต่อการคิดค่าเสื่อมราคาแยกตามส่วนประกอบ ตลอดจนหลักการพิจารณาว่าอุปกรณ์หรือชิ้นประกอบจะควรบันทึกเป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือบันทึกเป็นสินทรัพย์ค่าคงเหลือ โดยมีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตนที่ถือไว้นานกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี และใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าและบริการ หรือใช้ในการบริหารงาน ซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นี้จะครอบคลุมสินทรัพย์ที่ให้อื่นเช่า แต่กิจการไม่ถือว่าสินทรัพย์เพื่อการลงทุน เนื่องจากกิจการได้รับประโยชน์จากการใช้สินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานมากกว่าจากการให้อื่นเช่า ซึ่งข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้นได้มีการกล่าวไว้ใน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ราคาทุนเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นี้ประกอบด้วยรายจ่ายทั้งหมดที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมใช้งาน สำหรับค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและบำรุงรักษานั้นให้กิจการบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย โทเลียมจำเป็นต้องบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับสินทรัพย์อย่างเพียงพอที่จะสามารถแยกการรับรู้ส่วนประกอบ ที่มีอายุการให้ประโยชน์แตกต่างกัน เพื่อประโยชน์ในการวัดมูลค่าเสื่อมราคาแยกตามส่วนประกอบ และเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์ให้กิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์

ภายหลังจากที่กิจการได้ครอบครองที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แล้ว กิจการอาจเลือกที่จะวัดมูลค่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยราคาทุนหรือค่าเสื่อมราคาสะสม หรือมูลค่ายุติธรรมโดยการใช้วิธีการตีราคาใหม่ หากกิจการเลือกวิธีการตีราคาใหม่ กิจการต้องตีราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ในประเภทเดียวกันใหม่หมดทุกรายการ และจะต้องตีราคาใหม่อย่างสม่ำเสมอ ตลอดจนให้รับรู้การตีราคาเพิ่มเติมตรงไปยังส่วนของเจ้าของ ทั้งนี้ให้กิจการวัดค่าเสื่อมราคาของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์จากราคาที่ตีใหม่ตลอดอายุที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์

● ในการกำหนดจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคานั้น ให้กิจการคำนวณจากมูลค่าคงเหลือที่คาดว่าจะเป็ ณ วันสิ้นสุดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ แล้วนำมูลค่าคงเหลือดังกล่าวมาหักออกจากราคาทุนหรือราคาที่ดีใหม่ กิจการก็จะได้จำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา ตลอดจนให้กิจการสอบทานวิธีการ และอัตราที่ใช้ในการคิดค่าเสื่อมราคาสม่ำเสมอทุกปี เมื่อกิจการจำหน่ายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ให้กิจการแสดงผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในส่วนของการกำไรหรือขาดทุน

กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดว่าจะรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อกำไรในปัจจุบันและในอนาคต ตลอดจนจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในเรื่องอื่นๆ เพิ่มเติมด้วย ได้แก่ การกำหนดต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและ

อุปกรณ์ที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนในการรื้อถอน การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้ง ซึ่งในส่วน of ต้นทุนในการรื้อถอน การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งนั้น ให้กิจการบันทึกไว้เป็นประมาณการหนี้สิน

ในกรณีของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่กิจการได้รับมาเพื่อวัตถุประสงค์ด้านความปลอดภัยหรือเพื่อวัตถุประสงค์ด้านสิ่งแวดล้อม ให้กิจการรับรู้รายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ หากรายการดังกล่าวมีความจำเป็นต่อกิจการในการได้มาซึ่งผลประโยชน์จากการใช้งานสินทรัพย์อื่นอย่างใดก็ดี อาจมีบางส่วนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องได้รับการเปลี่ยนแปลงในช่วงเวลาที่สม่าเสมอ ให้กิจการบันทึกส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญแยกต่างหากตลอดจนแยกคิดค่าเสื่อมราคาต่างหาก และตัดรายการแยกต่างหากจากรายการอื่นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงส่วนประกอบนั้น ตลอดจนให้กิจการพิจารณารับรู้รายการที่เกิดจากการบำรุงรักษาสินทรัพย์ประจำวันเป็นค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา นอกจากนี้ ให้กิจการใช้ดุลยพินิจในการรับรู้ค่าเสื่อมราคาที่เป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละปี ซึ่งขึ้นอยู่กับประมาณอายุการให้ประโยชน์ และประการสุดท้ายกิจการต้องสอบถามเป็นประจำทุกปีว่าที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ต้องเปลี่ยนแปลงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับค่าเสื่อมราคา (ได้แก่ อายุการให้ประโยชน์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา และมูลค่าที่เหลือหรือไม่ ทั้งนี้ หลักการสำคัญในการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ คือ การรับรู้รายการสินทรัพย์ตลอดจนการกำหนดมูลค่าตามบัญชี รวมทั้งการปันส่วนค่าเสื่อมราคาและการกำหนดผลขาดจากการด้อยค่า

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง สัญญาเช่า

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า ฉบับนี้ มีผลใช้บังคับกับการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มใช้ หรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญดังนี้

ประการแรกให้ใช้คำว่า “คำตอบแทนซึ่งอาจได้รับ” แทนคำว่า “ค่าเช่า” นอกจากนี้ ยังมีข้อกำหนดให้ใช้ “อายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ” ในการนำมาเปรียบเทียบกับอายุสัญญาเช่าในการจำแนกประเภทสัญญาเช่า ตลอดจนกำหนดให้กิจการไม่ต้องนำค่าเช่าที่อาจเกิดขึ้น มารวมในการคำนวณจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่าย สำหรับประเด็นเกี่ยวกับเงื่อนไขทางตรงเมื่อเริ่มแรกของผู้เช่าและผู้ให้เช่านั้น มีข้อกำหนดให้รวมต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกที่เกิดกับผู้เช่าเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนที่รับรู้เป็นสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินนั้น

มาตรฐานฉบับนี้ยังกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกที่เกิดกับผู้ให้เช่า โดยจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทันที หรือปันส่วนไปหักจากรายได้ทางการเงินนั้นตลอดอายุสัญญาเช่าการเงินก็ได้ แต่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้รวมต้นทุนทางตรงเมื่อเริ่มแรกเป็นส่วนหนึ่งของลูกหนี้ตามสัญญาเช่าการเงิน

นอกจากนี้ ยังมีข้อกำหนดให้ผู้ให้เช่ารับรู้รายได้ทางการเงินที่สะท้อนถึงอัตราผลตอบแทนคงที่ในแต่ละงวดของคำนวณจากเงินลงทุนสุทธิของผู้ให้เช่าที่ยังไม่ได้รับตามสัญญาเช่าการเงินเท่านั้น และมาตรฐานฉบับนี้ได้ให้รายละเอียดเกี่ยวกับการขายและเช่ากลับคืน รวมทั้งยังได้ให้ตัวอย่างเพิ่มเติมในภาคผนวกเพื่อช่วยในการตีความข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีอีกด้วย ตลอดจนมีข้อกำหนดให้จัดประเภทสัญญาเช่าซื้อเป็นสัญญาเช่าการเงิน รวมทั้งให้แนวปฏิบัติทางบัญชีทั้งทางด้านผู้เช่าและผู้ให้เช่า

สำหรับการเช่าที่ดินและอาคารนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการแยกองค์ประกอบของที่ดินและอาคาร รวมทั้งการวัดมูลค่าขององค์ประกอบที่ดินและอาคารให้ชัดเจนขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดประเภทสัญญาเช่าอีกด้วย

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง รายได้

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

มาตรฐานฉบับนี้ กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับรายได้จากการขายสินค้า การให้บริการ และการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ซึ่งก่อให้เกิดดอกเบี้ยรับ ค่าสิทธิ และเงินปันผล สำหรับรายได้อื่นนอกเหนือจากนี้จะมีกรกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น เช่น TAS 11 เรื่อง สัญญา ก่อสร้าง ซึ่งระบุถึงวิธีการบัญชีสำหรับรายได้ที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้าง

ประเด็นสำคัญสำหรับวิธีการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายได้ คือ การกำหนดว่าเมื่อใดควรรับรู้รายได้ โดยทั่วไปแล้ว กิจการจะรับรู้รายได้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ว่าจะมีกระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายการดังกล่าว เข้าสู่กิจการ และกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์นั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการรับรู้รายได้จากการขายสินค้า เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข 2 ประการที่สำคัญ ได้แก่ มีการโอนผลประโยชน์และความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญในความเป็นเจ้าของไปยังผู้ซื้อ และกิจการมิได้เข้าไปเกี่ยวข้องในระยะเวลาที่เจ้าของพึงกระทำหรือมีการควบคุมเหนือสินค้า

สำหรับกรณีของบริการ ให้กิจการใช้วิธีการรับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของการให้บริการ ซึ่งเป็นที่รู้จักกันทั่วไปว่าเป็นวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ อย่างแรกดี เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลสำเร็จของงานได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการรับรู้รายได้ไม่เต็มจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน

กรณีของดอกเบี้ย ให้กิจการรับรู้ตามเกณฑ์อัตราผลตอบแทนที่แท้จริง สำหรับค่าสิทธิให้กิจการรับรู้ตามเกณฑ์คงค้าง ซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกัน และกรณีของเงินปันผลนั้นให้กิจการรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล

กิจการรับรู้รายได้ด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่กิจการจะได้รับหรือที่เป็นรายการค้างรับ โดยไม่รวมจำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม และในกรณีที่กิจการขายระยะเวลารับชำระเงินสดออกไปให้กิจการรับมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่คาดว่าจะได้รับออกเป็นรายได้จากการขายและดอกเบี้ยรับ

การแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่คล้ายคลึงกัน ไม่ถือว่าก่อให้เกิดรายได้ ในขณะที่การแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่ไม่มีความคล้ายคลึงกันถือเป็นรายการที่ก่อให้เกิดรายได้ และให้กิจการวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่กิจการได้รับ

ในหลายสถานการณ์ กิจการต้องพิจารณาจังหวะเวลาในการรับรู้รายได้ภายใต้ระบบตราวงรอบคอบ ตัวอย่างเช่น การขายที่มีการจัดส่งสินค้าล่าช้า การขายโดยมีเงื่อนไขในการติดตั้ง การตรวจสอบ ตลอดจนสิทธิในการส่งคืนสินค้าภายในเวลาที่กำหนด รวมทั้งการขายโดยมีสัญญาซื้อคืน การฝากขาย การขายสินค้าเพื่อการขายต่อ สัญญาซื้อประกัน ประกันภัยหลายส่วน ค่าสมาชิกสำหรับผลิตภัณฑ์ หรือค่าธรรมเนียมสำหรับการให้บริการที่เกิดขึ้นตามระยะเวลา การขายสินค้าโดยมีข้อตกลงในการให้บริการในอนาคต รายการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ ซึ่งรวมถึงความสามารถในการแลกเปลี่ยน ค่าธรรมเนียมเริ่มแรกที่รวมเป็นส่วนหนึ่งของการลงทุนด้านการเงิน ค่าธรรมเนียมผูกพันวงเงินที่กิจการได้รับการจัดหางาน และสิทธิในการเป็นผู้แทนจำหน่าย หลักการสำคัญคือให้กิจการพิจารณาว่ารายการค้าที่เกิดขึ้นเป็นการขายหรือบริการ และเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นนั้นมียอดประกอบครบถ้วนตามเงื่อนไขการรับรู้รายได้จากการขายหรือให้บริการ แล้วแต่กรณี

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป

โดยเป็นการมีผลบังคับใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทย และมีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

มาตรฐานฉบับนี้ กล่าวถึงข้อกำหนดสำหรับนายจ้าง เกี่ยวกับวิธีการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน โดยให้กิจการนายจ้างนำข้อกำหนดเหล่านี้ไปถือปฏิบัติในการบันทึกบัญชีสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานทั้งหมด ยกเว้นรายการที่ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

โดย TFRS 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ได้กล่าวถึงวิธีการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล สำหรับผลประโยชน์ของพนักงานที่อิงกับหรืออยู่ในรูปของ ตราสารทุนของกิจการ และ TAS 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ไม่ได้กล่าวถึงกรณีการจัดทำบัญชีและการรายงาน โครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงานของพนักงานไว้ แต่ให้โครงการปฏิบัติตาม TAS 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงานแทน

ผลประโยชน์ของพนักงาน หมายถึง สิ่งตอบแทนในทุกรูปแบบที่กิจการจ่ายไปเพื่อบริการที่ได้รับจากพนักงาน ซึ่งแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ ประเภทที่ 1 ผลประโยชน์ระยะสั้น เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินที่จ่ายสำหรับการหยุดพักผ่อนประจำปี และการอุปถัมภ์ แบ่งกำไรและโบนัส และผลประโยชน์ที่ไม่เป็นหนี้เงินที่จ่ายให้แก่พนักงานปัจจุบัน เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับที่อยู่อาศัย ค่ายานพาหนะ และเงินค่าหรือบริการที่ให้โดยไม่คิดค่าตอบแทนหรือให้ในลักษณะการอุดหนุน ประเภทที่ 2 ผลประโยชน์หลังจากออกจากงาน เช่น บำนาญ เงินประกันชีวิต และค่ารักษาพยาบาล ประเภทที่ 3 ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นๆ ของพนักงาน เช่น วันหยุดที่ได้รับเนื่องจากการปฏิบัติงานให้กิจการมานาน โบนัสและผลประโยชน์อื่นที่ไม่ถึงกำหนดชำระภายใน 12 เดือน และประเภทที่ 4 ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง เช่น เงินที่จ่ายให้เมื่อมีการเกษียณก่อนกำหนด หรือเนื่องจากการให้พนักงานที่เกินความจำเป็นออกจากงาน

มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้กิจการรับรู้หนี้สินเมื่อพนักงานให้บริการ เพื่อแลกเปลี่ยนกับประโยชน์ที่พนักงานจะได้รับในอนาคต ตลอดจนให้กิจการรับรู้ค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการได้รับประโยชน์จากบริการที่ได้รับจากพนักงาน รวมทั้งให้กิจการรับรู้ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อพนักงานให้บริการแก่กิจการ สำหรับวันหยุดที่ไม่สามารถสะสมได้ เช่น วันลาป่วยเป็นกรณี ให้กิจการบันทึกค่าใช้จ่ายเฉพาะเมื่อพนักงานใช้สิทธิวันลานั้น กรณีการจ่ายส่วนแบ่งกำไรและโบนัส ให้กิจการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อกิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องจ่าย ทั้งนี้ให้กิจการบันทึกหนี้สินจากผลประโยชน์ระยะสั้นที่ยังไม่มีการจ่ายชำระ

นอกจากนี้ ให้กิจการพิจารณาจัดประเภทผลประโยชน์หลังจากออกจากงาน ซึ่งรวมถึงผลประโยชน์ที่จ่ายผ่านโครงการของกลุ่มนายจ้างว่าเป็นโครงการสมทบเงินหรือโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ซึ่งอาจมีการจัดการโครงการอย่างอื่นเป็นทางเลือกหรือไม่เป็นทางเลือกก็ได้ ทั้งนี้ภายใต้โครงการเงินสมทบที่กำหนดไว้ กิจการจะจ่ายเงินสมทบเป็นจำนวนเงินคงที่ให้แก่กิจการที่แยกออกมาต่างหาก ได้แก่ กองทุน และกิจการไม่มีภาระผูกพันในการจ่ายเงินสมทบเพิ่มเติมหากกองทุนไม่มีสินทรัพย์เพียงพอที่จะจ่ายชำระ ผลประโยชน์ของพนักงาน โครงการผลประโยชน์หลังจากออกจากงานอื่นทั้งหมดถือเป็นโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ดังนั้นให้กิจการรับรู้เงินสมทบค้างจ่ายโครงการเงินสมทบที่กำหนดไว้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อพนักงานให้บริการเพื่อแลกเปลี่ยนกับเงินสมทบดังกล่าว

กิจการอาจไม่ได้ตั้งโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้เป็นกองทุน หรืออาจจัดตั้งเป็นกองทุนที่กิจการจ่ายเงินสมทบทั้งหมดหรือบางส่วน สำหรับกรณีของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้นั้น ให้กิจการรับรู้ภาระผูกพันจากโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้โดยพิจารณาจากวิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณการไว้ที่กำหนดตามข้อสมมติของนักคณิตศาสตร์ประกันภัยสุทธิจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติของนักคณิตศาสตร์ประกันภัยและการเปลี่ยนแปลงที่ไม่คาดว่า

จะเกิดในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการที่เกิดขึ้น  
ภายหลังนั้น จะก่อให้เกิดผลกำไรขาดทุนจากการประมาณ  
ตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยอันมีข้อกำหนดให้กิจการ  
รับรู้ผลกำไรขาดทุนจากการประมาณตามหลักคณิตศาสตร์  
ประกันภัยดังกล่าวในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

สำหรับวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงนั้น ย่อหน้าที่ 155  
ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้และข้อกำหนดในประกาศ  
สภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 17/2554 เรื่อง การปฏิบัติในช่วง  
เปลี่ยนแปลงสำหรับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน  
กิจการสามารถรับรู้หนี้สินที่เป็นต้นทุนบริการในอดีตซึ่งเกิด  
จากการนำมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันที่เกิดจากโครงการ  
ผลประโยชน์สำหรับผลประโยชน์หลังออกจากงานและ  
ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานมาบันทึกบัญชีได้  
4 วิธี กล่าวคือ ใช้วิธีปรับย้อนหลัง ใช้วิธีเปลี่ยนทันที  
เป็นต้นไป รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายตามวิธีเส้นตรงภายในระยะเวลา  
5 ปี นับจากวันที่นำมาตราฐานการบัญชีนี้มาใช้ หรือรับรู้  
หนี้สินส่วนเพิ่มดังกล่าวโดยการปรับปรุงกับกำไรสะสม  
ต้นงวด

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 20 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง  
การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผย  
ข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติ  
กับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่  
1 มกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นไป โดยถือเป็นกรนำ  
มาตรฐานฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทย

มาตรฐานฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติ  
ทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินอุดหนุนจาก  
รัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล  
ในรูปแบบบัญชี โดยมีข้อกำหนดว่ากิจการต้องไม่รับรู้  
เงินอุดหนุนจากรัฐบาลจนกว่าจะเชื่อมั่นได้อย่างสมเหตุสมผลว่า  
กิจการจะปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินอุดหนุนและกิจการจะ

ได้รับเงินอุดหนุนนั้น นอกจากนี้กิจการต้องรับรู้เงินอุดหนุน  
จากรัฐบาลเป็นรายได้อย่างเป็นระบบตลอดระยะเวลาที่  
กิจการรับรู้ต้นทุนที่เงินอุดหนุนนั้นจ่ายให้เป็นการชดเชย  
กิจการต้องไม่บันทึกเงินอุดหนุนดังกล่าวไปยังใบขอ  
เจ้าของโดยตรง

ทั้งนี้ เงินอุดหนุนจากรัฐบาลอาจอยู่ในรูปของการโอน  
สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน เช่น ที่ตั้งหรือสิ่งอำนวยความสะดวก  
เพื่อการใช้ประโยชน์ ในสถานการณ์ดังกล่าว โดยปกติแล้ว  
กิจการจะต้องประเมินมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ไม่เป็น  
ตัวเงิน และบันทึกเงินอุดหนุนและสินทรัพย์นั้นตามมูลค่า  
ยุติธรรมที่ประเมินได้ กิจการอาจเลือกที่จะบันทึกสินทรัพย์  
และเงินอุดหนุนนั้นด้วยมูลค่าที่กำหนดไว้ ตลอดจนมี  
ข้อกำหนดให้กิจการต้องแสดงเงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่  
เกี่ยวข้องกันเป็นทวีคูณรวมทั้งเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ในรูป  
ของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินซึ่งวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม  
ในงบแสดงฐานะการเงิน โดยบันทึกเป็นรายได้รอการรับรู้  
หรือ นำเงินอุดหนุนดังกล่าวมาแสดงหักจากมูลค่าของ  
สินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง  
ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา  
ต่างประเทศ ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบ  
ระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556  
เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงและสาระสำคัญสรุปได้  
ดังนี้

มาตรฐานฉบับนี้ระบุข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีการรวม  
เอารายการที่เป็นเงินตราระหว่างประเทศและหน่วยงานใน  
ต่างประเทศไว้ในงบการเงินของกิจการ ตลอดจนวิธีการ  
แปลงค่ารายการดังกล่าวไปเป็นสกุลเงินที่ใช้ในาเสนอ  
งบการเงิน กิจการอาจมีหน่วยงานในต่างประเทศหรือ  
รายการที่เป็นเงินตราระหว่างประเทศ ซึ่งกิจการนั้นอาจนำ

เสนองบการเงินในหน่วยของเงินตราระหว่างประเทศ มาตรฐานฉบับนี้กำหนดวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและหน่วยงานในต่างประเทศ ตลอดจนวิธีการแปลงค่างบการเงินเป็นสกุลเงินที่นำเสนอ งบการเงิน ทั้งนี้ กิจการต้องวัดมูลค่ารายการในงบการเงินของกิจการในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน หมายถึง สกุลเงินที่ใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลัก ซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่ สกุลเงินนี้เป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดราคาของรายการค้า แต่ไม่จำเป็นต้องเป็นสกุลเงินที่เกิดรายการค้านั้นขึ้น รายการในสกุลเงินอื่นนอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานจะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่เกิดรายการ ซึ่งหมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนของรายการนั้น สินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ได้แก่ อัตราปิด

รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน (รายการที่ไม่สามารถระบุจำนวนเงินแน่นอน เช่น สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์) ให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่กำหนดราคาทุนหรือมูลค่ายุติธรรมนั้น ให้กิจการรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น อย่างไรก็ดี ในงบการเงินที่รวมหน่วยงานในต่างประเทศและกิจการที่เสนองบการเงิน เช่น กรณีของงบการเงินรวม ให้กิจการรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่เป็นตัวเงิน ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศของกิจการที่เสนองบการเงินโดยเริ่มเพียงส่วนของเจ้าของ จนกระทั่งมีการจำหน่ายเงินลงทุนสุทธิดังกล่าว ซึ่งต้องมีการจัดประเภทผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวไปยังกำไรหรือขาดทุน และให้กิจการรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายเงินลงทุนสุทธินั้น

มาตรฐานฉบับนี้อุญาตให้กิจการแสดงงบการเงินได้ในหน่วยของเงิน แต่หากสกุลเงินที่นำเสนองบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ให้กิจการ

แปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยอัตราปิด หรือเงินแปลงค่ารายได้และค่าใช้จ่ายด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ ทั้งนี้ กิจการอาจใช้อัตราถ่วงเฉลี่ยในรอบระยะเวลาหนึ่งๆ หากเป็นอัตราที่ประมาณขึ้นใจเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการอย่างสมเหตุผล รวมทั้งให้กิจการรับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดโดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ

กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการแต่ละแห่งในกลุ่มธุรกิจข้ามชาติที่มีความหลากหลายอาจแตกต่างกันได้ ในกรณีดังกล่าว ให้กิจการแปลงค่างบการเงินของกิจการแต่ละแห่งไปเป็นสกุลเงินที่นำเสนอ งบการเงินร่วมกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินรวม หากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง กิจการต้องปรับงบการเงินของกิจการขึ้นใหม่ตามข้อกำหนดของ TAS 29 เรื่องการรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง กิจการไม่สามารถหลีกเลี่ยงการปรับงบการเงินขึ้นใหม่โดยการใช้สกุลเงินอื่น เช่น สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทใหญ่มาเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของตน

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ ได้แก่ การแก้ไขในขอบเขตและหลักการที่สำคัญ กล่าวคือ มีข้อความระบุชัดเจนว่าสินทรัพย์ที่ถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมและสินค้าคงเหลือที่ผลิตเป็นจำนวนมากโดยกระบวนการผลิตซ้ำที่เกิดขึ้นเป็นประจำไม่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนั้นยังให้ตัดทางเลือกในการบันทึกต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข เป็นค่าใช้จ่ายในงวด

ตลอดจนมีการเพิ่มเติมคำนิยาม และการปรับปรุงถ้อยคำให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นอีกด้วย

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับขอบเขต กล่าวคือ มีข้อกำหนดให้เปิดเผยค่าตอบแทนแก่ผู้บริหารสำคัญ ตลอดจนมีขอบเขตครอบคลุมถึงกิจการที่ถูกควบคุมโดยรัฐ กล่าวคือ กิจการดังกล่าวซึ่งแสวงหากำไรจะไม่ได้รับการยกเว้นการเปิดเผยรายการกับกิจการอื่นๆ ที่ถูกควบคุมโดยรัฐ

สำหรับประเด็นเกี่ยวกับความมุ่งหมายของการเปิดเผยเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการอื่นที่เกี่ยวข้องกันนั้น ให้ตัดการอธิบายถึงวิธีการกำหนดราคาของรายการและการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีนี้ไม่ได้ใช้กับการวัดมูลค่าของรายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันไว้

ในส่วนที่เกี่ยวข้องของคำว่า “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ได้ขยายความให้ครอบคลุมไปถึงบุคคลหรือกิจการอื่นที่มีอำนาจการควบคุมร่วมในกิจการ รวมทั้งการร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า และโครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังการจ้างงาน สำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการหรือของกิจการใด ๆ ที่เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับกิจการ ตลอดจนได้เพิ่มคำนิยามของ “สมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคล” และกำหนดให้ชัดเจนว่ากรรมการที่ไม่ได้ทำหน้าที่เป็นผู้บริหารถือเป็นผู้บริหารสำคัญด้วย อีกทั้งยังได้กำหนดที่ชัดเจนว่าผู้ร่วมค้าสองรายไม่ถือว่าเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพียงเพราะผู้ร่วมค้าสองราย

ดังกล่าวมีการควบคุมร่วมกันในการร่วมค้า

สำหรับการเปิดเผยข้อมูลนั้น มีข้อกำหนดที่ชัดเจนในส่วนของการเปิดเผยข้อมูลนั้น มีข้อกำหนดที่ชัดเจนในส่วนของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรวมถึง ข้อกำหนดเรื่องความสัมพันธ์ (ถ้ามี) และลักษณะของสิ่งตอบแทนที่ใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว รายละเอียดของการหักประกันที่ให้หรือได้รับ ค่าเผื่อนี้ส่งผลกระทบต่อมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินแทนกิจการ หรือการที่กิจการมีหนี้สินแทนบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีข้อกำหนดที่ชัดเจนว่า กิจการต้องเปิดเผยว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นไปตามเงื่อนไขทางการค้า เช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันไม่เกิด เมื่อกิจการสามารถพิสูจน์เงื่อนไขดังกล่าวได้

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยเป็นการมีผลบังคับใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทย และมีสาระสำคัญสรุปได้ ดังนี้

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีข้อกำหนดในการจัดทำงบการเงินของโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน ซึ่งบางครั้งอาจเรียกโครงการดังกล่าวว่า “โครงการบำนาญ” หรือ “โครงการเกษียณอายุ”

โครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน หมายถึง ข้อตกลงทั้งที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการเพื่อจัดให้มีผลประโยชน์สำหรับพนักงานเมื่อเลิกจ้างหรือหลังจากการเลิกจ้าง ผลประโยชน์ดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของเงินรายได้ที่จ่ายเป็นรายปี หรือเงินก้อนที่จ่ายทั้งจำนวน หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ TAS 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน จะกล่าวถึงโครงการ

ผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน องค์ประกอบต่างๆ หรือ โครงสร้างของรายงาน ที่นำเสนอโดยกิจการที่นำเสนอ รายงานคือโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงานเป็น หน่วยงานแยกต่างหากจากกิจการของนายจ้าง

ในกรณีของโครงการเงินสมทบที่กำหนดไว้ ผลประโยชน์ เมื่อออกจากงานจะกำหนดจ่ายจากเงินสมทบและผลประโยชน์ ที่ได้รับจากการลงทุน ส่วนในกรณีของโครงการผลประโยชน์ ที่กำหนดไว้นั้น ผลประโยชน์เมื่อออกจากงานจะกำหนดจ่าย จากผลตอบแทนที่พนักงานได้รับหรือจำนวนปีที่ให้บริการ หรือทั้งสองอย่าง ผู้ใช้งบการเงินของโครงการเงินสมทบ ที่กำหนดไว้จึงมีความต้องการข้อมูลที่แตกต่างจากผู้ใช้ง งบการเงินของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ ดังนั้น TAS 26 จึงมีข้อกำหนดที่แตกต่างกันในการจัดทำงบการเงิน ของโครงการผลประโยชน์แต่ละประเภท ทั้งนี้ TAS 26 มีข้อกำหนดให้วัดมูลค่าเงินลงทุนของโครงการผลประโยชน์ เมื่อออกจากงานด้วยมูลค่ายุติธรรม สำหรับมูลค่าปัจจุบัน ของจำนวนเงินที่คาดว่าจะโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจาก งานจะต้องจ่ายนั้น ให้วัดมูลค่าโดยใช้ระดับเงินเดือในปัจจุบัน หรือระดับเงินเดือที่คาดการณ์ไว้จนถึงเวลาที่ ผู้เข้าร่วมโครงการจะเกษียณอายุ

โครงการต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา กำหนด ว่าโครงการใดเป็นโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดและ โครงการใดเป็นโครงการเงินสมทบที่กำหนด บางโครงการ จะมีลักษณะผสมของทั้งสองแบบ ซึ่งในกรณีของโครงการ ที่มีลักษณะผสม TAS 26 ให้ถือโครงการดังกล่าวเป็น โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้

โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ อาจเป็นโครงการ ที่ได้รับเงินสมทบจากนายจ้างหรือไม่ก็ได้ ให้โครงการระบุ คำอธิบายที่ชัดเจนไว้ในรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อ ออกจากงานว่าจะมีการจ่ายเงินสมทบเข้าโครงการอย่างไร เพื่อให้โครงการสามารถจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนตามที่ กำหนดไว้ การดำเนินงานของโครงการผลประโยชน์เมื่อ ออกจากงานนั้นได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในราคา ตลาดของเงินลงทุน และการเปลี่ยนแปลงในราคาตลาด

ของเงินลงทุนที่ส่งผลกระทบต่อสินทรัพย์สุทธิที่มีไว้สำหรับ จ่ายเป็นผลประโยชน์ ดังนั้น โครงการควรอธิบายเรื่อง ดังกล่าวไว้ในรายงานด้วย

TAS 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงานในสิน มาตรฐานการบัญชีที่ระบุข้อกำหนดเกี่ยวกับการบัญชี เกี่ยวกับผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน คาดจนผลประโยชน์ อื่นๆ ของพนักงานในงบการเงินของนายจ้าง ในขณะที่ TAS 26 เรื่อง การบัญชีและการเงินของโครงการผลประโยชน์ เมื่อออกจากงานนั้นเป็นมาตรฐานการบัญชีที่ระบุถึง ข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินสำหรับโครงการ ผลประโยชน์เมื่อออกจากงานโดยเฉพาะ

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มใน หรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการ เปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับการบันทึกการเปลี่ยนแปลง เกี่ยวกับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-controlling Interest: NCI) กล่าวคือ กรณีมีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วน การถือหุ้นโดยกิจการผู้ลงทุนมิได้สูญเสียอำนาจในการ ควบคุม เช่น มีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการถือหุ้นจาก 80% ไปเป็น 60% ให้รับรู้ผลต่างระหว่างราคาขายและราคา ตามบัญชีของเงินลงทุนดังกล่าวในส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับ เงินลงทุนส่วนที่เหลือให้แสดงไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมและรับรู้ ผลต่างจากราคาตามบัญชีเข้าสู่ส่วนของผู้ถือหุ้นเช่นกัน โดย มิให้รับรู้ผลต่างดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน

สำหรับกรณีมีการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนการถือหุ้น โดยกิจการผู้ลงทุนสูญเสียอำนาจการควบคุม เช่น มีการ เปลี่ยนแปลงสัดส่วนการถือหุ้นจากจาก 80% ไปเป็น 20% ให้รับรู้ผลต่างระหว่างราคาขายและราคาตามบัญชีของ เงินลงทุนดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน สำหรับเงินลงทุน ส่วนที่เหลือให้แสดงไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมและรับรู้ผลต่าง

ระหว่างราคาตามบัญชีและมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุนเช่นกัน

นอกจากนี้ ยังมีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการรับรู้ผลขาดทุนของส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-controlling Interest: NCI) กล่าวคือ ปัจจุบันสามารถแสดงส่วนของผู้ที่ไม่มีอำนาจควบคุมเป็นยอดติดลบได้โดยให้ NCI ร่วมรับรู้ผลขาดทุนตามที่เกิดขึ้นจริง จากเดิมที่ไม่อนุญาตให้แสดง NCI ด้วยยอดติดลบ

สำหรับงบการเงินเฉพาะกิจการ มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีเมื่อได้รับเงินปันผลกล่าวคือ เดิมมีข้อกำหนดให้กิจการผู้ลงทุนต้องพิจารณาก่อนว่าเงินปันผลดังกล่าวจ่ายจากกำไรสะสมก่อนหรือหลังการเข้าไปลงทุน กล่าวคือ หากเป็นการจ่ายจากกำไรสะสมก่อนการซื้อเงินลงทุนให้บันทึกลดยอดเงินลงทุน แต่ถ้าจ่ายจากกำไรสะสมหลังการซื้อเงินลงทุนให้บันทึกเป็นเงินปันผลรับได้ แต่ในปัจจุบันสามารถบันทึกเป็นเงินปันผลรับได้ทั้งสองกรณี และกำหนดให้กิจการต้องทดสอบการต่ออายุของเงินลงทุนอย่างสม่ำเสมอทุกรอบระยะเวลาบัญชี

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วมฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับขอบเขต กล่าวคือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งถือโดยกิจการร่วมลงทุน กองทุนรวม หน่วยลงทุน หรือกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เมื่อผู้ลงทุนจัดประเภทเงินลงทุนนั้นเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้าและถือปฏิบัติตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งการ

เปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในส่วนที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ ยังมีการกำหนดข้อยกเว้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งคล้ายคลึงกับข้อยกเว้นในการนำวิธีบริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม ข้อยกเว้นนี้รวมถึงกรณีที่ผู้ลงทุน ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และกรณีที่ผู้ลงทุนซึ่งไม่มีใช้บริษัทใหญ่ ก็สามารถพิจารณาเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้นเช่นเดียว กับกรณีของบริษัทใหญ่

สำหรับประเด็นที่เกี่ยวข้องกับสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ให้พิจารณาจากสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ กล่าวคือ ในการประเมินว่ากิจการมีอำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการหรือไม่ กิจการต้องพิจารณาถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ ณ ปัจจุบันที่กิจการถืออยู่ และผลกระทบจากการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิ

TAS 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม ยังกำหนดให้กิจการต้องใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับบัญชีเงินลงทุนในบริษัทร่วม ซึ่งผู้ลงทุนมีสิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ โดยใช้วิธีส่วนได้เสีย ไม่ว่าผู้ลงทุนนั้นจะมีเงินลงทุนในบริษัทย่อยและมีการจัดทำงบการเงินรวมด้วยหรือไม่ อย่างไรก็ตาม ผู้ลงทุนไม่นำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติหากผู้ลงทุนนำเสนองบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งจัดทำตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

ในประเด็นเกี่ยวกับข้อยกเว้นในการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัตินั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ เมื่อกิจการได้เงินลงทุนในบริษัทร่วมมาและถือไว้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้มา ทั้งนี้ต้องมีหลักฐานแสดงว่ากิจการซื้อเงินลงทุนไว้โดยตั้งใจว่าจะจำหน่ายออกไป และฝ่ายบริหารของกิจการอยู่ระหว่างการติดต่อหาผู้ซื้ออย่างจริงจัง

มาตรฐานฉบับนี้ใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในอนาคตอันใกล้” ทั้งนี้ หากกิจการไม่สามารถจำหน่ายเงินลงทุนในบริษัทร่วมออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน กิจการต้องใช้วิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ได้นำซึ่งเงินลงทุนในบริษัทร่วมนั้น เว้นแต่จะเข้ากรณีที่ว่า เป็นเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ ทั้งนี้การยกเลิกการนำวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติจะกระทำได้อีกต่อเมื่อผู้ลงทุนไม่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการที่ถูกลงทุนเท่านั้น เมื่อมีการสูญเสียการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญแล้ว ให้กิจการบันทึกเงินลงทุนส่วนที่ยังเหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม โดยให้รับรู้ผลต่างผลต่างในกำไรหรือขาดทุน

สำหรับการตัดบัญชีกำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากรายการบัญชีกับบริษัทร่วม ผู้ลงทุนต้องตัดบัญชีกำไรและขาดทุน ซึ่งเป็นผลมาจากรายการบัญชีจากบริษัทร่วม ไปยังผู้ลงทุน (Upstream) และรายการบัญชีจากผู้ลงทุน ไปยังบริษัทร่วม (Downstream) เท่าที่ผู้ลงทุนมีส่วนได้เสียในบริษัทร่วมนั้น

ในกรณีของงบการเงินที่มีรอบระยะเวลาบัญชีแตกต่างกัน ซึ่งงบการเงินของบริษัทร่วม ซึ่งผู้ลงทุนนำมาใช้ในการบันทึกบัญชีเงินลงทุนด้วยวิธีส่วนได้เสียอาจมีวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแตกต่างจากวันสิ้นรอบระยะเวลาของงบการเงินของผู้ลงทุนได้ โดยช่วงเวลาที่แตกต่างกันนี้จะไม่เกินกว่า 3 เดือน สำหรับข้อพิจารณาเกี่ยวกับประเด็นของการใช้นโยบายการบัญชีที่เหมือนกันระหว่างบริษัทใหญ่และบริษัทร่วมนั้น TAS 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม กำหนดให้ผู้ลงทุนต้องปรับปรุงงบการเงินของบริษัทร่วมอย่างเหมาะสมเพื่อให้ใช้นโยบายการบัญชีเดียวกับผู้ลงทุน สำหรับรายการบัญชีที่เหมือนกันและเหตุการณ์อื่นในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน และในการรับรู้ส่วนแบ่งขาดทุนในบริษัทร่วมที่เป็นส่วนของผู้ลงทุน ผู้ลงทุนต้องพิจารณามูลค่าตามบัญชีเงินลงทุนในส่วนของเจ้าของในบริษัทร่วม และส่วนได้เสียระยะยาวอื่นในบริษัทร่วมที่ผู้ลงทุนถืออยู่ด้วย

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง

### รายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง รายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรงนี้ใช้บังคับกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป และเป็นครั้งแรกที่มีการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทย ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงิน ซึ่งรวมถึงงบการเงินรวมของกิจการ ซึ่งใช้สกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของตน อย่างไรก็ตาม มาตรฐานฉบับนี้ไม่ได้กำหนดว่า ณ ที่ระดับเงินเฟ้อใดจึงจะถือว่าได้เกิดภาวะเงินเฟ้อรุนแรงขึ้นแล้ว เป็นเรื่องที่กิจการต้องใช้ดุลยพินิจว่าเมื่อใดที่จำเป็นต้องปรับปรุงงบการเงินใหม่เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานฉบับนี้

งบการเงินของกิจการ ซึ่งใช้สกุลเงินของสภาพเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้อรุนแรงเป็นสกุลเงิน ที่ใช้ในการดำเนินงานของตน (ไม่ว่าจะจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์ต้นทุนเดิมหรือเกณฑ์ต้นทุนปัจจุบัน) จะต้องแสดงด้วยหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงาน นอกจากนี้ กิจการต้องแสดงตัวเลขเปรียบเทียบของงวดก่อนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน รวมทั้งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนด้วยหน่วยวัดค่าที่เป็นปัจจุบัน ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่รายงานด้วยเช่นกัน สำหรับผลกำไรหรือขาดทุนจากยอดดุลสุทธิของรายการที่เป็นตัวเงินจะต้องรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนของกิจการและเปิดเผยรายการแยกต่างหากด้วย

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ให้ถือปฏิบัติกับ งบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับขอบเขต กล่าวคือ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับส่วนได้เสียของผู้ร่วมค้าในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งถือโดยกิจการร่วมลงทุน กองทุนรวม หน่วยลงทุน และกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เมื่อเงินลงทุนนั้นจัดประเภทเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า และบันทึกบัญชีตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้ และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมให้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ได้มีการกำหนดข้อยกเว้นในการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ ซึ่งคล้ายคลึงกับข้อยกเว้นในกรณีที่บริษัทใหญ่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม ข้อยกเว้นนี้รวมถึงกรณีที่ผู้ลงทุน ซึ่งเป็นบริษัทใหญ่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ และกรณีที่ผู้ลงทุน ซึ่งแม้ไม่ใช่บริษัทใหญ่ก็สามารถพิจารณาเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้นเช่นเดียวกับการณ์ของบริษัทใหญ่

สำหรับประเด็นเกี่ยวกับข้อยกเว้นในการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัตินั้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการต้องนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติ เมื่อการได้มาและถือไว้ซึ่งส่วนได้เสียในการร่วมค่านั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อจะจำหน่ายออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือนนับตั้งแต่วันที่ได้มา ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานแสดงว่ากิจการซื้อเงินลงทุนโดยตั้งใจจะจำหน่ายออกไปและฝ่ายบริหารของกิจการอยู่ระหว่างการติดต่อหาผู้ซื้ออย่างจริงจัง

มาตรฐานการบัญชีใช้คำว่า “ภายในระยะเวลา 12 เดือน” แทนคำว่า “ในอนาคตอันใกล้” ที่ใช้ใน TAS 61 เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า ฉบับเดิม ทั้งนี้ หากกิจการไม่สามารถจำหน่ายส่วนได้เสียในการร่วมค้าออกไปภายในระยะเวลา 12 เดือน กิจการต้องใช้วิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียนับตั้งแต่วันที่ได้มา เว้นแต่จะเข้าเหตุการณ์ที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ อย่างไรก็ตาม การยกเลิกการนำวิธีรวมตามสัดส่วนหรือวิธีส่วนได้เสียมาปฏิบัติจะกระทำได้อีกต่อเมื่อผู้ร่วมค้าสูญเสียอำนาจในการควบคุมร่วมเท่านั้น เมื่อผู้ลงทุนหมดอำนาจในการควบคุมร่วมในกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ให้บันทึกเงินลงทุนส่วนที่ยังเหลืออยู่ด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้ผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมกับราคาตามบัญชีในกำไรหรือขาดทุน เช่นเดียวกับการณ์ของเงินลงทุนในบริษัทร่วม

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง กำไรต่อหุ้น

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้นนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในหลักการหรือขอบเขต มีเพียงการปรับปรุงถ้อยคำให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นเท่านั้น

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 34 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาลนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญคือการเพิ่มเนื้อหาใหม่ในย่อหน้า 16.7 ซึ่งเป็นการปรับปรุงข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้สอดคล้องกับร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน โดยระบุข้อมูลเกี่ยวกับส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนที่กิจการ

ต้องเปิดเผยในงบการเงินระหว่างกาล ซึ่งเป็นข้อมูลในลักษณะเดียวกันกับที่ต้องเปิดเผยในงบการเงินประจำปี

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552)

### เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ นี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับความถี่ของการทดสอบการด้อยค่า รวมทั้งมีข้อกำหนดให้วัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนทุกปี โดยไม่จำเป็นต้องมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่ ตลอดจนกำหนดให้วัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมจะใช้งานทุกปี โดยไม่จำเป็นต้องมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์นั้นอาจเกิดการด้อยค่า และให้กิจการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจทุกปี

สำหรับประเด็นเกี่ยวกับการวัดมูลค่าจากการใช้หนี้ มาตรฐานฉบับนี้กำหนดว่าการคำนวณมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น จะต้องสะท้อนถึงองค์ประกอบสำคัญ ได้แก่ ประมาณการกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ การคาดการณ์เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่เป็นไปได้ในจำนวนหรือช่วงเวลาของกระแสเงินสดในอนาคต เหล่านั้น และมูลค่าของเงินตามเวลาซึ่งสะท้อนโดยอัตราดอกเบี้ยที่ปราศจากความเสี่ยงในตลาด ณ เวลาปัจจุบัน ตลอดจนราคาซึ่งสะท้อนความไม่แน่นอนที่มีอยู่ในตัวสินทรัพย์ รวมทั้งปัจจัยอื่น ๆ ที่สภาพคล่อง ซึ่งผู้ที่มีส่วนร่วมในตลาดจะสะท้อนในการวัดมูลค่ากระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์

ทั้งนี้ ประมาณการกระแสเงินสดที่ใช้ในการวัดมูลค่าจากการใช้หนี้ อยู่ภายใต้ข้อสมมติที่สมเหตุสมผลและมีหลักฐานสนับสนุน ซึ่งแสดงถึงประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับสถานะทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะยังคงอยู่ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของสินทรัพย์ ตลอดจน

ประมาณการกระแสเงินสดที่ใช้ในการวัดมูลค่าจากการใช้ให้อ้างอิงจากงบประมาณหรือประมาณการทางการเงินที่สุดที่ได้รับอนุมัติจากฝ่ายบริหาร โดยต้องไม่รวมประมาณการกระแสเงินสดรับ หรือประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากข้อใดข้อหนึ่งระหว่างการปรับปรุงโครงสร้างในอนาคตที่กิจการยังไม่ตกลงผูกพัน เป็นที่แน่นอน และการปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์

ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับภาระหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น หากกระแสเงินสดรับที่ได้จากสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ก่อให้เกิดเงินสดได้รับผลกระทบจากราคาโอนภายใน กิจการ ต้องใช้ประมาณการราคาตลาดในอนาคตที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหาร ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ซื้อกับผู้ขายสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีอำนาจต่อรองกัน ในกรณีที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนในการประมาณการกระแสเงินสด

สำหรับการปันส่วนค่าความนิยมให้หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้นมีข้อกำหนดให้กิจการทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมที่ได้รับจากการรวมธุรกิจ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ค่าความนิยมดังกล่าวเกี่ยวข้อง และหากการปันส่วนครั้งแรกของค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจยังไม่แล้วเสร็จก่อนสิ้นรอบปีบัญชีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น กิจการต้องดำเนินการปันส่วนครั้งแรกให้แล้วเสร็จก่อนสิ้นรอบปีบัญชีแรก หลังปีที่มีการรวมธุรกิจเกิดขึ้น ทั้งนี้ เมื่อกิจการปรับโครงสร้างการรายงานใหม่ โดยการปรับโครงสร้างดังกล่าวส่งผลให้มีการเปลี่ยนแปลงในองค์ประกอบของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งกิจการได้มีการปันส่วนค่าความนิยมให้ กิจการควรปันส่วนค่าความนิยมใหม่ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวด้วย

สำหรับประเด็นเกี่ยวกับช่วงเวลาที่ทำกรทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยมนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อนุญาตให้กิจการทดสอบการด้อยค่าเป็นรายปีสำหรับ

หน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม โดยทำการทดสอบการด้อยค่าในช่วงใดของปีก็ได้ แต่จะต้องเป็นช่วงเวลาเดียวกันในแต่ละปี ในกรณีของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่มีความแตกต่างกัน กิจกรรมสามารถทดสอบการด้อยค่าในช่วงเวลาที่ต่างกันได้อย่างไรก็ได้ หากมีค่าความนิยมบางส่วนที่ปันส่วนให้แก่หน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้มาจากการรวมธุรกิจระหว่างปีปัจจุบัน ให้ทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ดังกล่าวก่อนสิ้นปีปัจจุบันนั้น ทั้งนี้กิจกรรมสามารถนำการคำนวณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของหน่วยสินทรัพย์ หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดที่ได้รับการปันส่วนค่าความนิยม ซึ่งกระทำไว้อย่างละเอียดล่าสุดในงวดก่อน มาใช้ในการทดสอบการด้อยค่าของหน่วยสินทรัพย์หรือกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์นั้นในงวดปัจจุบันได้

ในการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยมนั้น TAS 36 ห้ามมิให้บันทึกการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของค่าความนิยม สำหรับการเปิดเผยข้อมูลนั้น มีข้อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลกรณีที่มีการกำหนดมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนการขายด้วยวิธีคิดลดประมาณการกระแสเงินสด กล่าวคือ ให้เปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับระยะเวลาที่ควรใช้มูลค่าประมาณการกระแสเงินสด อัตราการเติบโตที่ใช้ในการจัดทำประมาณการ อัตราคิดลดที่ใช้ ซึ่งเป็นข้อกำหนดเดียวกันกับมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ให้ใช้ปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่

เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นครั้งแรก โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในหลักการหรือขอบเขต มีเพียงการปรับปรุงถ้อยคำให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นเท่านั้น ตลอดจนได้มีการเพิ่มเติมตัวอย่างเกี่ยวกับการคำนวณมูลค่าที่คาดหวังไว้ด้วย

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ให้ใช้ปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในหลักการหรือขอบเขต มีเพียงการปรับปรุงถ้อยคำให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นเท่านั้น ให้คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับ “สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจ” และ “การวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาจากการรวมธุรกิจที่มีอยู่ การให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอน” รวมทั้ง “รายการเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต แต่ไม่สามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนหรือสินทรัพย์อื่นได้” เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ เป็นต้น

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนี้ให้ใช้ปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยเป็นการนำมาตรฐานฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทย และมีสาระสำคัญ ดังนี้

TAS 40 มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนและกำหนดการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง โดยกำหนดนิยามและวิธีปฏิบัติ

ทางการบัญชีสำหรับ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่กิจการถือครองเพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่าหรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสินทรัพย์ โดยอนุญาตให้กิจการเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งระหว่างวิธีมูลค่ายุติธรรมและวิธีราคาทุน กล่าวคือตามข้อกำหนดของวิธีมูลค่ายุติธรรมนั้น กิจการสามารถวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน สำหรับข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีราคาทุนนั้น ได้กล่าวไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการรับรู้รายการด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม ตลอดจนกำหนดกิจการที่เลือกใช้วิธีราคาทุนเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วย

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยเป็นการมีผลบังคับใช้ครั้งแรกในประเทศไทย และมีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์มีวิธีการชำระ 3 วิธี ได้แก่ ประเภทที่ชำระด้วยตราสารทุน ประเภทที่ชำระด้วยเงินสด และประเภทที่มีทางเลือกชำระได้ อาจเป็นคู่สัญญาหรือกิจการเป็นผู้กำหนดทางเลือกชำระ กิจการจะรับรู้รายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ต่อเมื่อกิจการได้รับสินค้าหรือบริการโดยกิจการจะรับรู้สินค้าหรือบริการที่ได้รับเป็นสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายตามความเหมาะสม ตลอดจนรับรู้รายการดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของเจ้าของหากเป็นรายการที่กำหนดให้ชำระออกหุ้นให้เพื่อเป็นการชำระราคา และรับรู้รายการดังกล่าวเป็นหนี้สินหากเป็นรายการที่กำหนดให้จ่ายเงินสดเพื่อเป็นการชำระราคา

กิจการวัดมูลค่าของรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์จากมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ หากกิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการใช้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนของกิจการ ณ วันที่ให้สิทธิ

ในกรณีที่กิจการได้รับการบริการจากพนักงานตลอดจนบริการอื่นที่คล้ายคลึงกัน อาจเป็นอุปสรรคสำหรับกิจการในการประมาณมูลค่ายุติธรรมของประโยชน์เพิ่มที่กิจการได้รับอย่างสมเหตุผล ดังนั้นให้กิจการใช้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนของกิจการ ณ วันที่ให้สิทธิแทนมูลค่ายุติธรรมของประโยชน์เพิ่มที่กิจการได้รับ

สำหรับในกรณีอื่น ๆ มีข้อสันนิษฐานที่ไม่อาจโต้แย้งได้ว่ากิจการไม่สามารถวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ หากกิจการยังไม่สามารถวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการใช้มูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนของกิจการ ณ วันที่ให้สิทธิแทนมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ได้รับ หากมูลค่าของสิ่งตอบแทนที่ได้รับที่สามารถระบุได้มีค่าน้อยกว่ามูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนของกิจการที่ออกให้หรือน้อยกว่ามูลค่าของหนี้สินที่เกิดขึ้น ให้กิจการวัดมูลค่าสินค้าหรือบริการที่ไม่สามารถระบุได้โดยการอ้างอิงถึงผลต่างระหว่างมูลค่ายุติธรรมของตราสารทุนที่ออกให้หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นตลอดจนมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ณ วันที่ให้สิทธิ ในกรณีอื่นๆ ให้กิจการวัดมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่กิจการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการ

การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ประเภทที่กำหนดให้ชำระราคาด้วยเงินสดส่วนใหญ่แล้วจะมีการชำระราคาด้วยเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น รายการดังกล่าวถือเป็นรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์เนื่องจากจำนวนเงินที่มีการชำระราคานั้นขึ้นอยู่กับราคาหุ้นของกิจการ ให้กิจการวัดมูลค่ารายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กำหนดให้ชำระราคาด้วยเงินสด โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของหนี้สิน ตลอดจนวัดมูลค่าของหนี้สินอีกครั้ง ณ วันที่สิ้นรอบระยะเวลารายงานรวมทั้ง ณ วันที่มีการจ่ายเพื่อชำระราคา ตลอดจนให้กิจการรับรู้การเปลี่ยนแปลง

ของราคาดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน

ในบางกรณีกิจการหรือคู่สัญญาอื่นๆ อาจตัดสินใจเลือกที่จะให้รายการที่เกิดขึ้นเป็นรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กำหนดให้ชำระราคาเป็นเงินสด หรือเป็นรายการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ที่กำหนดให้ชำระราคาด้วยการออกตราสารทุนให้ วิธีการบัญชีที่ใช้ขึ้นขึ้นอยู่กับว่ากิจการหรือหน่วยงานที่เป็นคู่สัญญาเป็นผู้มีสิทธิเลือก

TFRS 2 มีขอบเขตที่กว้างกว่าสิทธิซื้อหุ้นที่ให้แก่พนักงาน ทั้งนี้ TFRS 2 นั้นสามารถใช้กับหุ้นหรือตราสารทุนอื่นที่ออกให้ เพื่อแลกกับสินค้าหรือบริการ ตลอดจนรายการที่กำหนดราคาที่จะจ่ายชำระโดยอ้างอิงราคาหุ้นของกิจการก่อนหน้านั้นในสมัยที่ยังไม่มีมาตรฐานฉบับนี้ กิจการมักไม่บันทึกรายการให้หุ้นแก่พนักงาน หรือหากมีการบันทึกไว้ก็ไม่ได้ใช้มูลค่ายุติธรรม ตลอดจนมิได้รับรู้อย่างทั่วถึง กิจการจึงไม่ได้บันทึกรายการไว้ ดังนั้น งบการเงินของกิจการมักไม่แสดง หรือแสดงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิทธิซื้อหุ้นไว้ต่ำไป

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก นี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีการเปลี่ยนแปลงและสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิกไว้เป็นรายการแยกต่างหากในงบการเงิน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับนี้ระบุถึงข้อกำหนดที่ใช้ในการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ ซึ่งกิจการจะรับคืนมูลค่าตามบัญชีส่วนใหญ่จากการขาย ตลอดจนระบุถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอหรือการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานที่ยกเลิก

กิจการสามารถจัดประเภทสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนไว้เพื่อขายสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนได้ก็ต่อเมื่อสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อขาย กล่าวคือ กิจการจะได้รับประโยชน์ที่กลับคืนจากมูลค่าตามบัญชีส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้นจากการขายมากกว่าจากการใช้สินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้น ในการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายนี้ ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขดังนี้ สินทรัพย์นั้นต้องอยู่ในสถานะพร้อมจำหน่าย และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเกิดการขายสินทรัพย์ดังกล่าวส่งผลให้จำเป็นต่อเจ้าของประกอบที่สำคัญได้แก่ภาระผูกพันของรัฐบาลในการขายสินทรัพย์ดังกล่าว ตลอดจนตลาดซื้อขายคล่องที่มีการกำหนดราคาที่สมเหตุผล และการคาดการณ์ระยะเวลาการขายดังกล่าวขึ้นภายใน 1 ปี

สินทรัพย์ที่กิจการจะเลิกใช้งานนั้นไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย และกิจการไม่คิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายต่อหรือมูลค่าตามบัญชี แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า และแสดงไว้เป็นรายการแยกต่างหากในงบแสดงฐานะการเงิน

สำหรับการดำเนินงานที่ยกเลิกนั้น หมายถึง ส่วนประกอบของกิจการที่ถูกยกเลิกหรือที่ถูกจัดประเภทเป็นส่วนงานที่ถือไว้เพื่อขาย ส่วนงานนี้ต้องเป็นส่วนงานหลักของธุรกิจพื้นที่ทางภูมิศาสตร์ของการดำเนินงาน หรือบริษัทย่อยที่ซื้อมาเพื่อขายต่อโดยเฉพาะ กิจการแสดงส่วนงานที่ยกเลิกไว้เป็นรายการแยกต่างหากในกำไรหรือขาดทุนในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสด

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิกมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยสนับสนุนให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการ การจัดประเภทสินทรัพย์เป็นรายการที่ถือไว้เพื่อขายนั้นขึ้นอยู่กับกิจการดำเนินการใดๆ ของฝ่ายบริหารที่เกิดขึ้น ณ วันที่สิ้นสุดหรือก่อนวันที่สิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน ตลอดจนการ

คาดการณ์ของกิจการว่าจะมีการขายสินทรัพย์ดังกล่าวได้สำเร็จหรือไม่

มาตรฐานฉบับนี้มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงถ้อยคำในย่อหน้า 3 กับ 38 และเพิ่มเติมย่อหน้า 33.4 เพื่อเปลี่ยนถ้อยคำและหลักการให้สอดคล้องกับ TAS 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ รวมทั้งมีการเพิ่มเติมในย่อหน้า 8ก กล่าวคือ กิจการซึ่งผูกพันกับในแผนการขายสินทรัพย์ ที่ส่งผลให้กิจการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ต้องจัดประเภทรายการสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัทย่อยเหล่านั้นเป็นสินทรัพย์และหนี้สินที่ถือไว้เพื่อขาย เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 6 ถึง 8 โดยไม่คำนึงถึงว่ากิจการจะยังคงมีส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม (Non-controlling Interest) ในบริษัทย่อยดังกล่าวหลังจากการขายหรือไม่

นอกจากนี้ ยังมีการเพิ่มเติมข้อความในย่อหน้า 36ก กล่าวคือ กิจการซึ่งผูกพันกับในแผนการขายสินทรัพย์ ที่ส่งผลให้กิจการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย ต้องเปิดเผยข้อมูลกำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 33 ถึง 36 เมื่อบริษัทย่อยดังกล่าวเป็นกลุ่มที่ยกเลิก ซึ่งเป็นไปตามค่านิยมของการดำเนินงานที่ยกเลิกตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 32

## มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 6 เรื่อง การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป แต่เป็นการนำมาตรฐานฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทย ทั้งนี้ที่ผ่านมายังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่กล่าวถึงการบัญชีเป็นการเฉพาะสำหรับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ และกิจกรรมดังกล่าวนี้ ได้ถูกรวมไว้ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกจากนี้ สิทธิในแร่ และทรัพยากรแร่ เช่น น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติ และทรัพยากรที่ไม่สามารถผลิตได้ใหม่

นั้นไม่ได้อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ดังนั้น กิจการจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับการสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ 10-12 ของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประเภท การทางบัญชีและข้อผิดพลาด

TFRS 6 มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดการรายงานทางการเงินสำหรับการสำรวจ และการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ โดยมีหลักการเพื่อให้กิจการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและประเมินค่าโดยใช้ราคาทุนเมื่อรับรู้รายการดังกล่าว ต่อมาภายหลังการรับรู้รายการ กิจการต้องเลือกใช้วิธีราคา ทุน หรือวิธีการตีราคาใหม่ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่า

ทั้งนี้ กิจการต้องจัดประเภทรายการสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าเป็นสินทรัพย์ที่มีตัวตนหรือไม่ตัวตนตามลักษณะของสินทรัพย์ที่ได้มา และใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ

นอกจากนี้ กิจการต้องประเมินการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่เกิดจากการสำรวจและการประเมินค่าเมื่อมีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากการสำรวจและการประเมินค่าอาจสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน เมื่อข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่ามูลค่าตามบัญชีมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กิจการต้องวัดมูลค่า แสดง และเปิดเผยผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

## การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

### ฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 15 เรื่อง สัญญาการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ นี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1

มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยเป็นการนำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้เป็นครั้งแรกในประเทศไทย ทั้งนี้ กิจการสามารถนำการตีความฉบับนี้ไปถือปฏิบัติก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำการตีความฉบับนี้ไปถือปฏิบัติก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 จะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

กิจการซึ่งก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่อยู่อาศัย อาจเริ่มขายหน่วยอสังหาริมทรัพย์นั้น เช่น บ้านหรือห้องชุด โดยผู้ซื้อแต่ละรายจะทำสัญญากับกิจการเพื่อซื้ออสังหาริมทรัพย์หน่วยนั้นๆ ในขณะที่การก่อสร้างยังดำเนินอยู่หรือไม่เริ่มขึ้น โดย TFR 15 นี้ ได้ให้คำอธิบายถึงประเด็นหลักที่สำคัญ 2 ประเด็น กล่าวคือ สัญญาก่อสร้างอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 หรือ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 และกิจการควรรับรู้รายได้จากการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์เมื่อใด

สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์จะเป็นไปตามนิยามของสัญญาก่อสร้างตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 ก็ต่อเมื่อผู้ซื้อสามารถกำหนดส่วนประกอบโครงสร้างหลักของการออกแบบอสังหาริมทรัพย์ก่อนที่การก่อสร้างจะเริ่มขึ้น และ/หรือสามารถกำหนดการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างหลักได้ในระหว่างที่มีการก่อสร้าง ไม่ว่าผู้ซื้อใช้สิทธิหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้หากผู้ซื้อมีความสามารถดังกล่าว ให้ TAS 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง มาปฏิบัติ โดยให้กิจการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ หากกิจการสามารถประมาณความก้าวหน้าของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้ซื้อไม่มีความสามารถดังกล่าว ให้ TAS 18 เรื่อง รายได้ มาปฏิบัติโดยกิจการต้องพิจารณาว่าสัญญานั้นเป็นสัญญาการให้บริการหรือสัญญาการขายสินค้าแล้วรับรู้รายได้ตามข้อกำหนดใน TAS 18 เรื่อง รายได้

แม้ว่ากิจการจะปฏิบัติตาม TAS 18 เรื่อง รายได้ ก็ตามอาจมีกรณีที่ว่ากิจการเป็นผู้ให้บริการแทนที่จะเป็นผู้ขายสินค้า กล่าวคือ กรณีที่กิจการไม่ต้องจัดหาและส่งมอบ

ซึ่งวัสดุก่อสร้าง สัญญาดังกล่าวอาจเป็นเพียงสัญญาการให้บริการตาม TAS 18 เรื่อง รายได้ หากกิจการให้บริการและพร้อมทั้งจัดหาวัสดุก่อสร้าง เพื่อทำตามข้อตกลงในสัญญา ในการส่งมอบอสังหาริมทรัพย์ให้กับผู้ซื้อ สัญญาดังกล่าวถือเป็นสัญญาการขายสินค้า ดังนั้น กิจการจึงรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ที่กำหนดในย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้

การมีผลบังคับใช้ของ TFR 15 นี้ อาจให้เกิดผลกระทบสำคัญที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ เนื่องจาก กิจการหลายแห่งจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงจากการรับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ เป็นการรับรู้รายได้เพียงครั้งเดียวเมื่อการก่อสร้างเสร็จสิ้นหรือเมื่อมีการส่งมอบอสังหาริมทรัพย์ สัญญาที่ได้รับผลกระทบส่วนใหญ่จะเป็นสัญญาที่ปัจจุบันปฏิบัติตามข้อกำหนดใน TAS 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง แต่ไม่เข้านิยามของสัญญาก่อสร้างตามที่ได้มีการตีความไว้ใน TFR 15 นี้ และมีไดโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของในงานระหว่างก่อสร้าง ณ สภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบันในขณะที่งานก่อสร้างมีความก้าวหน้า

## บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เมื่อพิจารณาภาพรวมแล้วจะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีไทยดังกล่าวข้างต้น ส่งผลกระทบต่อผู้ที่มีความเกี่ยวข้องหลายฝ่ายไม่ว่าจะเป็น ผู้ปฏิบัติ ผู้สอบบัญชี ผู้ใช้งบการเงิน นักวิเคราะห์ตลาดจนครูผู้สอนในลักษณะที่ทำให้เกิดความจำเป็นที่จะต้องกระจายองค์ความรู้ออกไปในวงกว้าง เพื่อเตรียมความพร้อมของผู้ประกอบวิชาชีพในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีไทยที่ได้รับการจัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศให้สำเร็จลุล่วงไปได้อย่างราบรื่น และเป็นระบบมากที่สุดที่จะเป็นไปได้ ซึ่งหากพิจารณาในด้านของบริษัทยอดทะเบียนนั้น อาจเตรียมความพร้อมได้ด้วยการศึกษาหลักการและข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินระหว่างประเทศให้เข้าใจอย่างถ่องแท้ เพื่อให้สามารถประเมินถึงผลกระทบต่อการเงินของกิจการ การเตรียมระบบข้อมูลให้พร้อม เช่น มีการรวบรวมข้อมูลเชิงสถิติที่จำเป็นต่อการทำประมาณการต่างๆ เช่น การพิจารณาความเพียงพอของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ การพิจารณาผลขาดทุนจากการด้อยค่า รวมทั้งการจัดเตรียมข้อมูลเกี่ยวกับผลแตกต่างชั่วคราวระหว่างมูลค่าตามบัญชีและฐานภาษีของกิจการเพื่อประกอบการพิจารณาตั้งสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เป็นต้น ตลอดจนอาจมีการจัดเตรียมสารสนเทศที่จำเป็นต่อการเปิดเผยข้อมูลอย่างครบถ้วน ถูกต้อง ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงที่กิจการเผชิญอยู่ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน การเปิดเผยสาเหตุของผลแตกต่างชั่วคราวอันเป็นที่มาของการตั้งสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี เป็นต้น เพราะเป็นสิ่งสำคัญประการหนึ่งที่จะช่วยแสดงให้เห็นถึงความโปร่งใสของกิจการได้อย่างดี รวมทั้งยังควรติดตามการเปลี่ยนแปลง ข่าวสารต่างๆ เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศอย่างสม่ำเสมอ นอกจากนี้ กิจการที่เป็นสถาบันการเงินต้องมีความร่วมมือในการออกผลิตภัณฑ์ทางการเงินใหม่ๆ อย่างน้อยควรมีการหารือกันอย่างชัดเจนระหว่างฝ่ายการดูแล ฝ่ายบัญชี และฝ่ายกฎหมาย ก่อนออกผลิตภัณฑ์ทางการเงินใหม่ๆ เพื่อให้ได้รับข้อมูลรอบด้านและสามารถประเมินผลกระทบเบื้องต้นต่อการเงินของกิจการได้ และที่สำคัญนักบัญชีและผู้สอบบัญชียังต้องมีความเข้าใจอย่างถ่องแท้ถึงที่มาและการคำนวณมูลค่ายุติธรรม ที่ถูกต้องเหมาะสม เพราะเป็นหลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศอีกด้วย

## บรรณานุกรม

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร, (2554) การบัญชี, 2554, หจก. ทีพีเอ็น เพรส  
สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 17/2553 เรื่อง มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2552) ลงวันที่ 9 เมษายน 2553  
สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 48/2553 เรื่อง มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ลงวันที่ 28 ตุลาคม 2553.  
สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 17/2554 เรื่อง การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงสำหรับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน ลงวันที่ 12 เมษายน 2554.  
สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, แม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชี 2552-2554 บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด.

International Accounting Standards Committee Foundation. (2009). A Briefing for Chief Executives, Audit Committees & Boards of Directors. London: International Accounting Standards Committee Foundation.