

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552)

## เรื่อง

### งบกระแสเงินสด

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 7: Statement of Cash Flows (Bound volume 2009))

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-3
ประโยชน์ของข้อมูลกระแสเงินสด	4-5
คำนิยาม	6-9
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	7-9
การนำเสนองบกระแสเงินสด	10-17
กิจกรรมดำเนินงาน	13-15
กิจกรรมลงทุน	16
กิจกรรมจัดหาเงิน	17
การแสดงกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน	18-20
การแสดงกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงิน	21
การแสดงกระแสเงินสดด้วยยอดสุทธิ	22-24
กระแสเงินสดที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	25-28
ดอกเบี้ยและเงินปันผล	31-34
ภาษีเงินได้	35-36
เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการร่วมค้า	37-38
การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย และธุรกิจอื่น	39-42ข
รายการที่มีใช้เงินสด	43-44
องค์ประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	45-47
การเปิดเผยอื่น	48-52
วันถือปฏิบัติ	53-55
ภาคผนวก	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 55 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบกระแสเงินสด

### วัตถุประสงค์

ข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดของกิจการมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และความต้องการใช้กระแสเงินสดของกิจการ ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน จะต้องมีการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ระยะเวลาและความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดดังกล่าว

วัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ คือ เพื่อเป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในอดีตของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดของกิจการ ผ่านทางงบกระแสเงินสดซึ่งจำแนกกระแสเงินสดในระหว่างงวดเป็นเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน

### ขอบเขต

1. กิจการต้องจัดทำงบกระแสเงินสดให้เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ และต้องแสดงงบกระแสเงินสดเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินของกิจการที่นำเสนอในแต่ละงวด
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบกระแสเงินสด
3. ผู้ใช้งบการเงินของกิจการย่อมสนใจว่ากิจการก่อให้เกิดและใช้เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดอย่างไร โดยไม่ขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจกรรมของกิจการ และไม่ขึ้นอยู่กับว่าเงินสดจะถือเป็นสินค้าของกิจการหรือไม่ ซึ่งอาจเป็นกรณีของสถาบันการเงิน กิจการย่อมต้องการเงินสดด้วยเหตุผลที่เหมือนกัน อย่างไรก็ตาม กิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการอาจแตกต่างกันไป นั่นคือ กิจการต้องการเงินสดเพื่อใช้ในการดำเนินงาน เพื่อชำระภาระผูกพัน และเพื่อจ่ายผลตอบแทนแก่ผู้ลงทุน ดังนั้น มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ทุกกิจการต้องนำเสนองบกระแสเงินสด

## ประโยชน์ของข้อมูลกระแสเงินสด

- งบกระแสเงินสดเมื่อใช้ประกอบกับส่วนที่เหลือของงบการเงิน จะให้ข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิของกิจการ โครงสร้างทางการเงินของกิจการ (ซึ่งรวมถึงสภาพคล่องและความสามารถในการชำระหนี้) และความสามารถของกิจการในการจัดการเกี่ยวกับจำนวนเงินและระยะเวลาของกระแสเงินสดเพื่อปรับให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์และโอกาส ข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดให้ประโยชน์ในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด และทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถนำไปสร้างแบบจำลองเพื่อประเมินและเปรียบเทียบมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการที่ต่างกัน รวมทั้งช่วยเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของผลการดำเนินงานที่นำเสนอโดยกิจการที่แตกต่างกันได้ เนื่องจากได้ตัดผลกระทบที่เกิดจากการใช้วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับรายการและเหตุการณ์ที่เหมือนกันออกไปแล้ว
- ข้อมูลในอดีตของกระแสเงินสด มักใช้เป็นตัวบ่งชี้ถึงจำนวนเงิน ระยะเวลา และความแน่นอนของกระแสเงินสดในอนาคต นอกจากนี้ยังเป็นประโยชน์ในการใช้ตรวจสอบความถูกต้องของการประเมินกระแสเงินสดในอนาคตที่ได้จัดทำในอดีต และใช้ตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการทำกำไร และกระแสเงินสดสุทธิ และผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในระดับราคา

## คำนิยาม

- คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะดังต่อไปนี้

เงินสด	ประกอบด้วย	เงินสดในมือและเงินฝากธนาคารที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม
รายการเทียบเท่าเงินสด	หมายถึง	เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูง ซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้ และมีความเสี่ยงที่ไม่มีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า
กระแสเงินสด	หมายถึง	การเข้าและออกของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
กิจกรรมดำเนินงาน	หมายถึง	กิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ และกิจกรรมอื่นที่มีใช้กิจกรรมลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน
กิจกรรมลงทุน	หมายถึง	การได้มาและจำหน่ายสินทรัพย์ระยะยาวและเงินลงทุนอื่น ซึ่งไม่รวมอยู่ในรายการเทียบเท่าเงินสด
กิจกรรมจัดหาเงิน	หมายถึง	กิจกรรมที่มีผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในขนาดและองค์ประกอบของส่วนของผู้ถือหุ้นและส่วนของการกู้ยืมของกิจการ

## เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

7. รายการเทียบเท่าเงินสด เป็นรายการที่กิจการถือไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการจ่ายชำระภาระผูกพันระยะสั้นมากกว่าเพื่อการลงทุนหรือเพื่อวัตถุประสงค์อื่น เงินลงทุนที่จะถือได้ว่าเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดจะต้องพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้ และต้องมีความเสี่ยงที่ไม่มีความสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า ดังนั้น โดยปกติเงินลงทุนจะถือเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดได้ก็ต่อเมื่อเงินลงทุนนั้นมีวันครบกำหนดในระยะสั้น กล่าวคือ 3 เดือน หรือน้อยกว่านับจากวันที่ได้มา เงินลงทุนในหุ้นที่ไม่ถือเป็นรายการเทียบเท่าเงินสด เว้นแต่โดยเนื้อหาสาระแล้วเงินลงทุนนั้นเป็นรายการเทียบเท่าเงินสด เช่น ในกรณีของหุ้นบุริมสิทธิที่ซื้อเมื่อหุ้นนั้นใกล้วันครบกำหนด และมีการระบุวันที่ไถ่ถอนไว้อย่างแน่ชัด
8. เงินกู้ยืมจากธนาคาร ตามปกติจะพิจารณาว่าเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน แต่สำหรับในบางประเทศ เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารที่มีลักษณะจ่ายคืนเมื่อทวงถาม ถือเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารเงินสดของกิจการ ในกรณีเช่นนี้ เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารจะถือเป็นองค์ประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ซึ่งสอดคล้องกับธนาคารในลักษณะนี้จะเห็นได้จากการที่ยอดคงเหลือในบัญชีเงินฝากธนาคารมักเปลี่ยนแปลงผันผวนจากยอดบวกเป็นยอดเงินเบิกเกินบัญชี
9. กระแสเงินสดไม่รวมการเคลื่อนไหวของรายการที่ประกอบกันขึ้นเป็นเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด เนื่องจากองค์ประกอบดังกล่าวเป็นส่วนของการบริหารเงินสดของกิจการมากกว่าเป็นส่วนของกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงิน การบริหารเงินสดรวมถึงการนำเงินสดส่วนเกินไปลงทุนในรายการเทียบเท่าเงินสด

## การนำเสนองบกระแสเงินสด

10. งบกระแสเงินสดต้องแสดงกระแสเงินสดในระหว่างงวด โดยจำแนกเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน
11. กิจการต้องเสนอกระแสเงินสดของกิจการที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงินในลักษณะที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนมากที่สุด การจำแนกตามกิจกรรมจะให้ข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลกระทบของกิจกรรมเหล่านั้นที่มีต่อฐานะการเงินของกิจการ และจำนวนเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดของกิจการได้ ข้อมูลนี้ยังอาจใช้เพื่อประเมินความสัมพันธ์ระหว่างกิจกรรมเหล่านั้นได้ด้วย
12. รายการค้ารายการหนึ่งอาจรวมกระแสเงินสดจากหลายกิจกรรมที่จัดประเภทแตกต่างกันได้ เช่น เมื่อเงินสดที่ใช้ในการจ่ายชำระเงินกู้ที่รวมทั้งดอกเบี้ยและเงินต้น ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยอาจจัดเป็นกิจกรรมดำเนินงาน และส่วนที่เป็นเงินต้นจัดเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน

## กิจกรรมดำเนินงาน

13. จำนวนเงินของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงานจะเป็นข้อบ่งชี้ที่สำคัญที่แสดงถึงความสามารถในการดำเนินงานของกิจการในการก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เพียงพอเพื่อจ่ายชำระเงินกู้ยืม เพื่อการดำเนินงานของกิจการ เพื่อจ่ายเงินปันผล และเพื่อการลงทุนใหม่ๆ โดยไม่ต้องพึ่งพาการจัดหาเงินจากแหล่งเงินภายนอก ข้อมูลเกี่ยวกับองค์ประกอบแต่ละรายการของกระแสเงินสดจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นในอดีตจะเป็นประโยชน์เมื่อพิจารณาประกอบกับข้อมูลอื่นในการพยากรณ์กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานในอนาคต
14. กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานจะเกิดจากกิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ ดังนั้นโดยทั่วไปจะเป็นผลมาจากรายการต่างๆ และเหตุการณ์อื่นที่เกิดขึ้นในการคำนวณกำไรหรือขาดทุน ตัวอย่างของกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน คือ
  - 14.1 เงินสดรับจากการขายสินค้าและการให้บริการ
  - 14.2 เงินสดรับจากรายได้ค่าสิทธิ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า และรายได้อื่น
  - 14.3 เงินสดจ่ายผู้ขายสำหรับสินค้าและบริการ
  - 14.4 เงินสดจ่ายแก่พนักงานและจ่ายแทนพนักงาน
  - 14.5 เงินสดรับและจ่ายของกิจการประกันภัย สำหรับค่าเบี้ยประกันและค่าเรียกร้อง ค่ารายปี และผลประโยชน์อื่นตามกรมธรรม์
  - 14.6 เงินสดจ่ายหรือได้รับคืนค่าภาษีเงินได้ ยกเว้นหากรายการดังกล่าวสามารถระบุเจาะจงได้กับกิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงิน
  - 14.7 เงินสดรับและจ่ายจากสัญญาที่ถือไว้เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค่ารายการบางรายการ เช่น การขายโรงงาน อาจทำให้เกิดผลกำไรหรือขาดทุนซึ่งจะรวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนที่รับรู้กระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน อย่างไรก็ตาม เงินสดจ่ายเพื่อผลิตหรือเพื่อซื้อสินทรัพย์ซึ่งถือไว้เพื่อให้ผู้อื่นเช่า และต่อมาถือไว้ เพื่อขายตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 68ก ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) ถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน เงินสดรับจากค่าเช่าและการขายสินทรัพย์ในเวลาต่อมา ถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานเช่นเดียวกัน
15. กิจการอาจถือหลักทรัพย์และเงินให้กู้ยืมเพื่อซื้อขายหรือเพื่อค่า ในกรณีเช่นนั้น หลักทรัพย์เหล่านั้นจะมีลักษณะคล้ายกับสินค้าคงเหลือที่ซื้อมาเพื่อขายต่อ ดังนั้น กระแสเงินสดที่เกิดจากการซื้อและขายหลักทรัพย์เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค่าจะจัดเป็นกิจกรรมดำเนินงาน ในทำนองเดียวกัน เงินสดจ่ายล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมโดยสถาบันการเงิน ตามปกติจะจัดเป็นกิจกรรมดำเนินงานเนื่องจากเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมหลักที่ก่อให้เกิดรายได้ของกิจการ

## กิจกรรมลงทุน

16. การเปิดเผยข้อมูลของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมลงทุนแยกต่างหากมีความสำคัญ เนื่องจากกระแสเงินสดดังกล่าวแสดงให้เห็นรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรต่างๆ ที่จะก่อให้เกิดรายได้และกระแสเงินสดในอนาคต ตัวอย่างของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมลงทุน คือ
- 16.1 เงินสดที่จ่ายเพื่อซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและสินทรัพย์ระยะยาวอื่น รายจ่ายดังกล่าวให้รวมถึงเงินสดจ่ายที่เป็นต้นทุนในการพัฒนาสินทรัพย์ และเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่กิจการสร้างขึ้นเอง
  - 16.2 เงินสดรับจากการขายที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และสินทรัพย์ระยะยาวอื่น
  - 16.3 เงินสดที่จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการอื่น และส่วนได้เสียในการร่วมค้า (นอกเหนือจากเงินสดที่จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งตราสารที่จัดเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดหรือที่ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค้า)
  - 16.4 เงินสดรับจากการขายตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการอื่น และส่วนได้เสียในการร่วมค้า (นอกเหนือจากเงินสดรับจากการขายตราสารที่จัดเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดหรือที่ถือไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค้า)
  - 16.5 เงินสดจ่ายล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมแก่บุคคลอื่น (นอกเหนือจากเงินจ่ายล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมโดยสถาบันการเงิน)
  - 16.6 เงินสดรับชำระคืนจากเงินจ่ายล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมแก่บุคคลอื่น (นอกเหนือจากเงินจ่ายล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมโดยสถาบันการเงิน)
  - 16.7 เงินสดที่จ่ายเพื่อซื้อสัญญาฟิวเจอร์และสัญญาฟอร์เวิร์ด สัญญาให้สิทธิเลือก และสัญญาแลกเปลี่ยน ยกเว้นเมื่อสัญญาดังกล่าวนั้นถือไว้เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค้า หรือเป็นการจ่ายที่จัดเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน
  - 16.8 เงินสดรับจากการขายสัญญาฟิวเจอร์และสัญญาฟอร์เวิร์ด สัญญาให้สิทธิเลือก และสัญญาแลกเปลี่ยน ยกเว้นเมื่อสัญญาดังกล่าวนั้นถือไว้เพื่อซื้อขายหรือเพื่อค้า หรือเป็นการรับที่จัดเป็นกิจกรรมจัดหาเงิน

ในกรณีที่สัญญานำไปใช้เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงของรายการที่สามารถระบุได้ กระแสเงินสดที่เกิดจากสัญญาดังกล่าวให้จัดประเภทในลักษณะเดียวกับกระแสเงินสดของรายการที่ถูกป้องกันความเสี่ยง

## กิจกรรมจัดหาเงิน

17. การเปิดเผยข้อมูลของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงินแยกต่างหากมีความสำคัญ เนื่องจากจะเป็นประโยชน์ในการคาดคะเนสิทธิเรียกร้องในกระแสเงินสดในอนาคตจากผู้ให้เงินทุนแก่กิจการ ตัวอย่างของกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมจัดหาเงิน คือ
- 17.1 เงินสดรับจากการออกหุ้นหรือตราสารทุนอื่น
  - 17.2 เงินสดที่จ่ายให้กับผู้เป็นเจ้าของเพื่อซื้อหรือไถ่ถอนหุ้นของกิจการนั้น

- 17.3 เงินสดรับจากการออกหุ้นกู้ เงินกู้ยืม ตั๋วเงิน พันธบัตร การจำนอง และเงินกู้ยืมระยะสั้นหรือระยะยาวอื่น
- 17.4 เงินสดที่จ่ายชำระเงินกู้ยืม
- 17.5 เงินสดที่ผู้เช่าจ่ายเพื่อลดจำนวนหนี้สินซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาเช่าที่มีลักษณะเป็นสัญญาเช่าการเงิน

#### การแสดงผลเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

- 18. กิจการต้องแสดงผลเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานโดยใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้
  - 18.1 วิธีทางตรง ซึ่งแสดงผลเงินสดรับและเงินสดจ่ายตามลักษณะของรายการหลักที่สำคัญ
  - 18.2 วิธีทางอ้อม ซึ่งแสดงด้วยยอดกำไรหรือขาดทุนปรับปรุงด้วยผลกระทบของรายการที่ไม่เกี่ยวกับเงินสด รายการค้างรับ หรือค้างจ่ายของเงินสดรับหรือเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในอดีตหรือในอนาคต และรายการรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับแสดงผลเงินสดจากการลงทุนหรือการจัดหาเงิน
- 19. กิจการควรแสดงผลเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานโดยใช้วิธีทางตรง เนื่องจากเป็นวิธีที่ให้ข้อมูลที่อาจเป็นประโยชน์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะไม่ได้รับหากใช้วิธีทางอ้อม ภายใต้วิธีทางตรง ข้อมูลของรายการหลักต่าง ๆ ของเงินสดรับและเงินสดจ่ายอาจทราบได้จาก
  - 19.1 การบันทึกรายการบัญชีของกิจการ หรือ
  - 19.2 โดยการปรับปรุงรายการขาย ต้นทุนขาย (รายได้ดอกเบี้ยและรายได้ที่มีลักษณะเดียวกัน และดอกเบี้ยจ่ายและค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเดียวกันของสถาบันการเงิน) และรายการอื่นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ สำหรับ
    - 19.2.1 การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงาน
    - 19.2.2 รายการอื่นที่ไม่กระทบเงินสด และ
    - 19.2.3 รายการอื่นซึ่งผลกระทบของเงินสดถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงิน
- 20. ภายใต้วิธีทางอ้อม กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานหาได้จากการปรับปรุงกำไรหรือขาดทุนด้วยผลกระทบของ
  - 20.1 การเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงาน
  - 20.2 รายการที่ไม่กระทบเงินสด เช่น ค่าเสื่อมราคา ประมาณการหนี้สิน ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี ผลกำไรและขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ และกำไรที่ยังไม่ได้รับจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน และ



20.3 รายการอื่นทั้งหมด ซึ่งผลกระทบของเงินสดถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงิน

อีกวิธีหนึ่งก็คือ กระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานอาจแสดงโดยวิธีทางอ้อมด้วยการแสดงรายการรายได้และค่าใช้จ่ายตามที่ปรากฏในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของสินค้าคงเหลือ ลูกหนี้ และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงาน

### **การแสดงผลเงินสดจากกิจกรรมลงทุนและกิจการจัดหาเงิน**

21. กิจการต้องแยกแสดงเงินสดรับและเงินสดจ่ายตามลักษณะรายการที่สำคัญที่เกิดจากกิจกรรมลงทุนและกิจการจัดหาเงิน เว้นแต่เป็นกระแสเงินสดตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 22 และ 24 ให้แสดงด้วยยอดสุทธิ

### **การแสดงผลเงินสดด้วยยอดสุทธิ**

22. กระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน หรือกิจการจัดหาเงินต่อไปนี้ อาจแสดงด้วยยอดสุทธิของ

22.1 เงินสดรับและจ่ายแทนลูกค้า หากกระแสเงินสดสะท้อนถึงกิจกรรมของลูกค้ามากกว่ากิจกรรมของกิจการ และ

22.2 เงินสดรับและจ่ายของรายการที่หมุนเร็ว จำนวนเงินมาก และครบกำหนดอายุในช่วงเวลาสั้น

23. ตัวอย่างของเงินสดรับและจ่ายที่กล่าวตามย่อหน้าที่ 22.1 ได้แก่

23.1 การรับเงินฝาก และการจ่ายเงินฝากที่ต้องจ่ายเงินเมื่อทวงถามของธนาคาร

23.2 กองทุนที่ถือไว้เพื่อลูกค้าโดยกิจการลงทุน

23.3 ค่าเช่าที่จัดเก็บแทน และจ่ายไปยังเจ้าของอสังหาริมทรัพย์

ตัวอย่างของเงินสดรับและจ่ายที่กล่าวตามย่อหน้าที่ 22.2 ได้แก่ เงินตรงที่จ่ายไปเพื่อและการจ่ายเงินของ

23.4 เงินต้นอันเกี่ยวข้องกับลูกค้าบัตรเครดิต

23.5 การซื้อและขายเงินลงทุน

23.6 เงินกู้ยืมระยะสั้นอื่น เช่น รายการที่ครบกำหนดภายใน 3 เดือนหรือน้อยกว่า

24. กระแสเงินสดที่เกิดจากแต่ละกิจกรรมต่อไปนี้ของสถาบันการเงิน อาจแสดงด้วยยอดสุทธิของ

24.1 เงินสดรับและจ่ายสำหรับรายการรับเงินฝากและรายการจ่ายเงินฝากที่ระบุวันครบกำหนดไว้แน่นอน

24.2 การนำเงินไปฝากและการถอนเงินฝากจากสถาบันการเงินอื่น และ

### 24.3 เงินสดจ่ายล่วงหน้าเพื่อลูกค้าและเงินให้กู้ยืมแก่ลูกค้า และการจ่ายเงินล่วงหน้าและเงินให้กู้ยืมดังกล่าว

#### กระแสเงินสดที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

25. กระแสเงินสดจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกเป็นสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนระหว่างสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เกิดกระแสเงินสด
26. กระแสเงินสดของบริษัทย่อยในต่างประเทศต้องแปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เกิดกระแสเงินสด
27. กระแสเงินสดที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศให้แสดงตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งอนุญาตให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยนที่แท้จริง ตัวอย่างเช่น อัตราแลกเปลี่ยนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของช่วงเวลาหนึ่งอาจนำมาใช้บันทึกรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือแปลงค่ากระแสเงินสดของบริษัทย่อยในต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (เมื่อมีการประกาศใช้) ไม่อนุญาตให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในการแปลงค่ากระแสเงินสดของบริษัทย่อยในต่างประเทศ
28. ผลกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศไม่ถือเป็นกระแสเงินสด อย่างไรก็ตาม ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนของเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสดที่ถืออยู่หรือถึงกำหนดชำระด้วยสกุลเงินต่างประเทศจะแสดงในงบกระแสเงินสดเพื่อเป็นการกระทบยอดของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด เงินจำนวนนี้ให้แสดงแยกต่างหากจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน และรวมถึงผลต่าง (ถ้ามี) หากกระแสเงินสดดังกล่าวแสดงในอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด
29. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)
30. (ย่อหน้านี้ไม่ใช่)

#### ดอกเบี้ยและเงินปันผล

31. กิจการต้องเปิดเผยกระแสเงินสดรับ และกระแสเงินสดจ่ายสำหรับดอกเบี้ยและเงินปันผลแยกเป็นรายการต่างหาก และต้องจัดประเภทแต่ละรายการเข้าเป็นกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงินในแต่ละงวดโดยสม่ำเสมอ

32. จำนวนเงินของดอกเบี้ยที่จ่ายทั้งหมดในระหว่างงวดจะต้องถูกเปิดเผยในงบกระแสเงินสด ไม่ว่าจะรายการดังกล่าวได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุน หรือตั้งขึ้นเป็นทุนของสินทรัพย์ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
33. ดอกเบี้ยจ่าย ดอกเบี้ยรับ และเงินปันผลรับ มักจัดเป็นกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของสถาบันการเงิน อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีข้อยุติในการจัดประเภทของกระแสเงินสดจากรายการดังกล่าวสำหรับกิจการประเภทอื่น ดอกเบี้ยจ่าย ดอกเบี้ยรับ และเงินปันผลรับ อาจจัดเป็นกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน เนื่องจากเป็นรายการที่นำมาคำนวณกำไรหรือขาดทุน หรืออีกวิธีหนึ่งเห็นว่าดอกเบี้ยจ่าย และดอกเบี้ยรับและเงินปันผลรับ อาจจัดเป็นกระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน และกระแสเงินสดจากการลงทุน ตามลำดับ เนื่องจากรายการดังกล่าวเป็นต้นทุนของการจัดหาทรัพยากรทางการเงิน หรือเป็นผลตอบแทนจากการลงทุน
34. เงินปันผลจ่ายอาจจัดเป็นกระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน เนื่องจากเป็นต้นทุนของการจัดหาทรัพยากรทางการเงิน อีกวิธีหนึ่งเห็นว่า เงินปันผลจ่ายอาจจัดเป็นองค์ประกอบหนึ่งของกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน ทั้งนี้ เพื่อช่วยผู้ใช้งบการเงินในการพิจารณาความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินปันผลจากกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน

### ภาษีเงินได้

35. กระแสเงินสดจากภาษีเงินได้จะต้องได้รับการเปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหาก และต้องจัดประเภทเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน ยกเว้นในกรณีที่ระบุโดยเจาะจงได้ว่าเป็นกิจกรรมจัดหาเงินและกิจกรรมลงทุน
36. ภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากรายการที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่จัดประเภทเป็นกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงินในงบกระแสเงินสด ในขณะที่ค่าใช้จ่ายภาษีอาจระบุได้โดยทันทีว่าเป็นกิจกรรมลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน แต่กระแสเงินสดของภาษีที่เกี่ยวข้องมักไม่สามารถระบุโดยเจาะจงได้ในทางปฏิบัติ และอาจเกิดขึ้นต่างงวดกับกระแสเงินสดของรายการอ้างอิง ดังนั้น ภาษีที่จ่ายมักจัดเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่สามารถระบุได้ในทางปฏิบัติว่ากระแสเงินสดของภาษีเป็นของรายการที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่จัดเป็นกิจกรรมลงทุนหรือกิจกรรมจัดหาเงิน กระแสเงินสดของภาษีดังกล่าวจะถูกจัดประเภทเป็นกิจกรรมลงทุน หรือกิจกรรมจัดหาเงินตามความเหมาะสม หากมีการปันส่วนกระแสเงินสดของภาษีไปสู่กิจกรรมมากกว่าหนึ่งประเภท ให้เปิดเผยค่าภาษีจ่ายทั้งจำนวนด้วย

### เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และกิจการร่วมค้า

37. เมื่อมีการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทร่วม หรือบริษัทย่อยโดยใช้วิธีส่วนได้เสีย หรือวิธีราคาทุน ผู้ลงทุนจะจำกัดการแสดงรายการในงบกระแสเงินสด โดยแสดงกระแสเงินสดระหว่างกิจการกับกิจการผู้ถูกลงทุนเท่านั้น เช่น รายการเงินปันผลและเงินล่วงหน้า

38. กิจการที่แสดงส่วนได้เสียในกิจการที่มีการควบคุมร่วม (คู่มือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า) โดยใช้วิธีการจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วนจะนำเฉพาะส่วนแบ่งของกระแสเงินสดที่ตนมีส่วนร่วมในการควบคุมเท่านั้นไปแสดงรวมในงบกระแสเงินสดรวม สำหรับกิจการที่แสดงส่วนได้เสียในเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสียจะนำกระแสเงินสดที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนในกิจการที่มีการควบคุมร่วม การจ่ายเงินปัน และการจ่ายหรือการรับอื่นที่เกิดขึ้นระหว่างตนกับกิจการที่มีการควบคุมร่วม รวมแสดงไว้ในงบกระแสเงินสดของตน

### การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อย และธุรกิจอื่น

39. ยอดรวมของกระแสเงินสดที่เกิดจากการได้มาซึ่งและการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย หรือธุรกิจอื่นต้องแสดงเป็นรายการแยกต่างหากและจัดเป็นกิจกรรมลงทุน
40. กิจการต้องเปิดเผยรายการที่เกี่ยวข้องกับการได้มาซึ่งและการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อย หรือธุรกิจอื่นที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดด้วยจำนวนรวม ดังนี้
- 40.1 ยอดรวมของสิ่งตอบแทนทั้งหมดที่จ่ายหรือรับ
  - 40.2 สัดส่วนของสิ่งตอบแทนซึ่งประกอบด้วยเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
  - 40.3 จำนวนเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่นที่ได้รับการควบคุมมาหรือที่สูญเสียการควบคุมไป และ
  - 40.4 จำนวนของสินทรัพย์และหนี้สินนอกเหนือจากเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่นที่ได้รับการควบคุมมาหรือสูญเสียการควบคุมไป โดยสรุปแยกตามประเภทหลัก
41. การแยกแสดงผลกระทบของกระแสเงินสดอันเกิดจากการได้มาซึ่งหรือการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่นเป็นรายการหนึ่งต่างหาก พร้อมกับแยกเปิดเผยจำนวนของสินทรัพย์และหนี้สินที่ซื้อหรือจำหน่าย เป็นการช่วยให้เห็นถึงความแตกต่างของกระแสเงินสดเหล่านั้นกับกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงินอื่น ผลกระทบของกระแสเงินสดที่เกิดจากการสูญเสียการควบคุมไม่ให้นำไปแสดงหักจากผลกระทบของกระแสเงินสดที่เกิดจากการได้มาซึ่งการควบคุม
42. ยอดรวมของเงินสดที่จ่ายไปหรือได้รับเป็นสิ่งตอบแทนอันเนื่องมาจากการได้มาซึ่งหรือการสูญเสียการควบคุมในบริษัทย่อยหรือธุรกิจอื่นให้แสดงในงบกระแสเงินสดสุทธิจากเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่ได้มาหรือจ่ายไป ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของรายการ เหตุการณ์ หรือการเปลี่ยนแปลงในสถานะแวดล้อมดังกล่าว
- 42ก. กระแสเงินสดที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ได้มีผลทำให้สูญเสียการควบคุมไป จะต้องจัดประเภทเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

- 42ข. การเปลี่ยนแปลงส่วนได้เสียในความเป็นเจ้าของในบริษัทย่อยที่ไม่ได้มีผลทำให้สูญเสียการควบคุม เช่น การซื้อหรือขายตราสารทุนของบริษัทย่อยโดยบริษัทใหญ่ในภายหลัง ซึ่งถือเป็นรายการในส่วนของผู้ถือหุ้น (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ) ดังนั้น กระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจะถูกจัดประเภทในทิศทางเดียวกันกับรายการที่มีกับผู้เป็นเจ้าของรายการอื่น ตามที่อธิบายในย่อหน้าที่ 17

### รายการที่มีใช้เงินสด

43. รายการลงทุนและรายการจัดหาเงินที่มีได้มีการใช้เงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดต้องไม่นำมารวมในงบกระแสเงินสด รายการดังกล่าวต้องเปิดเผยไว้ในส่วนอื่นของงบการเงินเพื่อให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่เกี่ยวกับกิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงินเหล่านั้น
44. กิจกรรมลงทุนและกิจกรรมจัดหาเงินหลายกิจกรรมไม่มีผลกระทบต่อกระแสเงินสดปัจจุบัน แม้ว่ากิจกรรมดังกล่าวจะมีผลกระทบต่อโครงสร้างทุนและสินทรัพย์ของกิจการ ดังนั้นการไม่นำรายการที่มีใช้เงินสดมารวมในงบกระแสเงินสดเป็นการสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของงบกระแสเงินสด เนื่องจากรายการเหล่านั้นไม่เกี่ยวข้องกับกระแสเงินสดในงวดปัจจุบัน ตัวอย่างของรายการที่มีใช้เงินสด ได้แก่
- 44.1 การซื้อสินทรัพย์ ทั้งโดยการก่อหนี้สินโดยตรงหรือโดยการทำสัญญาเช่าที่เป็นสัญญาเช่าการเงิน
  - 44.2 การซื้อกิจการโดยการออกหุ้นทุน
  - 44.3 การแปลงหนี้เป็นทุน

### องค์ประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

45. กิจการต้องแสดงองค์ประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และต้องแสดงการกระทบยอดของจำนวนที่แสดงในงบกระแสเงินสดกับรายการเทียบเท่าตามที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน
46. เนื่องจากกิจการมีวิธีปฏิบัติในการบริหารเงินและมีข้อตกลงกับธนาคารที่แตกต่างกันไปทั่วโลก และเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ให้กิจการเปิดเผยนโยบายที่ใช้ในการพิจารณาส่วนประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
47. ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายที่ใช้ในการพิจารณาส่วนประกอบของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งเดิมเคยจัดเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มเงินลงทุนของกิจการ จะต้องรายงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

## การเปิดเผยอื่น

48. กิจการต้องเปิดเผยจำนวนของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่มีนัยสำคัญที่ถือโดยกิจการ แต่ไม่อาจนำไปใช้โดยกลุ่มบริษัท โดยให้มีคำชี้แจงของฝ่ายบริหารประกอบด้วย
49. มีหลายสถานการณ์ที่เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่ถือโดยกิจการไม่อาจนำไปใช้โดยกลุ่มบริษัทได้ ตัวอย่างเช่น เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่ถือโดยบริษัทย่อยที่ดำเนินงานอยู่ในประเทศที่มีการควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา หรือมีข้อจำกัดทางกฎหมายอื่น ซึ่งทำให้บริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยอื่นไม่สามารถนำเงินที่มีอยู่นั้นไปใช้ตามปกติได้
50. ข้อมูลเพิ่มเติมอาจเกี่ยวข้องกับผู้ใช้บการเงินในการทำความเข้าใจฐานะการเงินและสภาพคล่องของกิจการ การเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ พร้อมกับคำชี้แจงของฝ่ายบริหารเป็นสิ่งที่สนับสนุน และอาจรวมถึง
  - 50.1 จำนวนเงินที่ยังมิได้เบิกใช้ของวงเงินสินเชื่อที่อาจนำมาใช้เพื่อกิจกรรมดำเนินงานในอนาคต และเพื่อชำระภาระผูกพันในส่วนทุน พร้อมทั้งแจ้งให้ทราบถึงข้อจำกัดใดๆ ที่มีต่อการใช้วงเงินสินเชื่อดังกล่าว
  - 50.2 จำนวนรวมของกระแสเงินสดจากแต่ละกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน ที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียในการร่วมค้าที่เสนอรายงานตามวิธีงบการเงินรวมตามสัดส่วน
  - 50.3 จำนวนรวมของกระแสเงินสดที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของความสามารถในการดำเนินงานซึ่งแตกต่างหากจากกระแสเงินสดที่ต้องมีเพื่อคงไว้ซึ่งความสามารถในการดำเนินงานตามปกติ
  - 50.4 จำนวนกระแสเงินสดที่เกิดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงินของแต่ละส่วนงานที่เสนอรายงาน (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))
51. การแยกเปิดเผยกระแสเงินสดที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของความสามารถในการดำเนินงาน และกระแสเงินสดที่ต้องการเพื่อดำรงไว้ซึ่งความสามารถในการดำเนินงานเป็นสิ่งที่ เป็นประโยชน์ในการทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถพิจารณาได้ว่ากิจการมีการลงทุนอย่างเพียงพอเพื่อดำรงไว้ซึ่งความสามารถในการดำเนินงานหรือไม่ กิจการที่มีได้มีการลงทุนอย่างเพียงพอเพื่อดำรงไว้ซึ่งความสามารถในการดำเนินงาน แต่ลงทุนเพียงเพื่อรักษาสภาพคล่องในปัจจุบันและการจ่ายคืนแก่ผู้เป็นเจ้าของเท่านั้น อาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสามารถในการทำกำไรในอนาคต
52. การเปิดเผยกระแสเงินสดจำแนกตามส่วนงานจะทำให้ผู้ใช้บการเงินมีความเข้าใจที่ดีขึ้นในความสัมพันธ์ระหว่างกระแสเงินสดของธุรกิจโดยรวม กับกระแสเงินสดของส่วนที่เป็นองค์ประกอบ รวมถึงความสามารถในการนำไปใช้ และความหลากหลายของกระแสเงินสดที่จำแนกตามส่วนงาน

## วันถือปฏิบัติ

53. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป
54. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ ได้แก้ไขย่อหน้าที่ 39 ถึง 42 และเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 42ก และ 42ข กิจการต้องถือปฏิบัติ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) มาใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ การเปลี่ยนแปลง ดังกล่าวจะต้องถูกนำมาปฏิบัติก่อนวันถือปฏิบัติด้วย การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ต้องนำไปใช้โดยมีผลย้อนหลัง
55. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

## ภาคผนวก ก

### งบกระแสเงินสดสำหรับกิจการที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน

ภาคผนวกนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7

- (1) ตัวอย่างนี้แสดงเฉพาะจำนวนเงินของงวดปัจจุบันเท่านั้น แต่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้แสดงจำนวนเงินของงวดก่อนเป็นตัวเลขเปรียบเทียบด้วย
- (2) ข้อมูลในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและงบแสดงฐานะการเงินได้ให้ไว้เพื่อแสดงให้เห็นว่า งบกระแสเงินสดตามวิธีทางตรงและวิธีทางอ้อมมีที่มาอย่างไร ทั้งนี้ ทั้งงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบแสดงฐานะการเงินมิได้แสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น
- (3) ข้อมูลเพิ่มเติมต่อไปนี้ เกี่ยวข้องในการจัดทำงบกระแสเงินสด
  - หุ้นทั้งหมดของบริษัทอยู่ถูกซื้อมาในราคา 590 บาท มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ซื้อและหนี้สินที่รับภาระมา มีดังนี้

หน่วย : บาท

สินค้าคงเหลือ	100
ลูกหนี้	100
เงินสด	40
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	650
เจ้าหนี้การค้า	100
หนี้สินระยะยาว	200

- บริษัทได้รับเงิน 250 บาท จากการออกหุ้นทุน และอีก 250 บาท จากการกู้ยืมเงินระยะยาว
- มีดอกเบียจ่ายจำนวน 400 บาท โดย 170 บาท จ่ายไปในระหว่างงวด อีก 100 บาท เกี่ยวข้องกับดอกเบียจ่ายของงวดก่อนที่จ่ายในระหว่างงวด
- จ่ายเงินปันผลไป 1,200 บาท
- ภาษีเงินได้ค้างจ่ายต้นงวดและสิ้นงวดเท่ากับ 1,000 บาท และ 400 บาท ตามลำดับในระหว่างงวดภาษีเงินได้เพิ่มขึ้น 200 บาท ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของเงินปันผลรับมีจำนวน 100 บาท
- ในระหว่างงวด กลุ่มบริษัทได้ซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งมีราคาทุนรวม 1,250 บาท ซึ่ง 900 บาท เป็นการซื้อโดยการทำสัญญาเช่าการเงิน และอีก 350 บาท จ่ายชำระเป็นเงินสด
- ขายอาคารที่มีราคาทุนเดิม 80 บาท และมีค่าเสื่อมราคาสะสม 60 บาท ไปในราคา 20 บาท
- ลูกหนี้ ณ วันสิ้นปี 25X2 รวมดอกเบียค้างรับ 100 บาท



งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับงวดสิ้นสุด 25X2 ปรากฏดังนี้

หน่วย : บาท

ขาย	30,650
ต้นทุนขาย	(26,000)
กำไรขั้นต้น	4,650
ค่าเสื่อมราคา	(450)
ค่าใช้จ่ายในการบริหารและการขาย	(910)
ดอกเบี้ยจ่าย	(400)
รายได้จากการลงทุน	500
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	(40)
กำไรก่อนภาษี	3,350
ภาษีเงินได้	(300)
กำไร	<u>3,050</u>

งบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันสิ้นสุดงวด 25X2

	<u>25X2</u>	<u>25X1</u>
<b>สินทรัพย์</b>		
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	230	160
ลูกหนี้	1,900	1,200
สินค้าคงเหลือ	1,000	1,950
กลุ่มเงินลงทุน	2,500	2,500
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – ในราคาทุน	3,730	1,910
ค่าเสื่อมราคาสะสม	(1,450)	(1,060)
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – สุทธิ	<u>2,280</u>	<u>850</u>
รวมสินทรัพย์	<u>7,910</u>	<u>6,660</u>
<b>หนี้สิน</b>		
เจ้าหนี้การค้า	250	1,890
ดอกเบี้ยค้างจ่าย	230	100
ภาษีเงินได้ค้างจ่าย	400	1,000
หนี้สินระยะยาว	<u>2,300</u>	<u>1,040</u>
รวมหนี้สิน	<u>3,180</u>	<u>4,030</u>
<b>ส่วนของผู้ถือหุ้น</b>		
หุ้นทุน	1,500	1,250
กำไรสะสม	<u>3,230</u>	<u>1,380</u>
รวมส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>4,730</u>	<u>2,630</u>
รวมหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น	<u>7,910</u>	<u>6,660</u>

งบกระแสเงินสดตามวิธีทางตรง (ย่อหน้าที่ 18.1)

หน่วย : บาท

25X2

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

เงินสดรับจากลูกค้า	30,150	
เงินสดจ่ายแก่เจ้าหนี้การค้าและลูกจ้าง	(27,600)	
เงินสดรับจากการดำเนินงาน	2,550	
จ่ายดอกเบี้ย	(270)	
จ่ายภาษีเงินได้	(900)	
<i>เงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน</i>		1,380

กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน

ซื้อบริษัทย่อย-สุทธิจากเงินสดที่ได้มา (หมายเหตุ ก)	(550)	
ซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หมายเหตุ ข)	(350)	
เงินรับจากการขายอุปกรณ์	20	
ดอกเบี้ยรับ	200	
เงินปันผลรับ	<u>200</u>	
<i>เงินสดสุทธิใช้ไปในกิจกรรมลงทุน</i>		(480)

กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน

เงินรับจากการออกหุ้นทุน	250	
เงินรับจากการกู้ยืมระยะยาว	250	
จ่ายชำระหนี้สัญญาเช่าการเงิน	(90)	
จ่ายเงินปันผล * <sup>(n)</sup>	(1,200)	
<i>เงินสดสุทธิใช้ไปในกิจกรรมจัดหาเงิน</i>		<u>(790)</u>

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้นสุทธิ 110

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นงวด (หมายเหตุ ค) 120

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นงวด (หมายเหตุ ค) 230

\* <sup>(n)</sup> รายการนี้อาจแสดงเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

งบกระแสเงินสดตามวิธีทางอ้อม (ตามย่อหน้าที่ 18.2 )

หน่วย : บาท

25X2

กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

กำไรก่อนภาษี	3,350	
ปรับปรุงด้วย :		
ค่าเสื่อมราคา	450	
ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน	40	
รายได้จากเงินลงทุน	(500)	
ดอกเบี้ยจ่าย	400	
	<u>3,740</u>	
ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นเพิ่มขึ้น	(500)	
สินค้าคงเหลือลดลง	1,050	
เจ้าหนี้การค้าลดลง	<u>(1,740)</u>	
เงินสดรับจากการดำเนินงาน	2,550	
จ่ายดอกเบี้ย	(270)	
จ่ายภาษีเงินได้	<u>(900)</u>	
เงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน		1,380
กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน		
ซื้อบริษัทย่อย-สุทธิจากเงินสดที่ได้มา (หมายเหตุ ก)	(550)	
ซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (หมายเหตุ ข)	(350)	
เงินรับจากการขายอุปกรณ์	20	
ดอกเบี้ยรับ	200	
เงินปันผลรับ	<u>200</u>	
เงินสดสุทธิใช้ไปในกิจกรรมลงทุน		(480)
กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน		
เงินรับจากการออกหุ้นทุน	250	
เงินรับจากการกู้ยืมระยะยาว	250	
จ่ายชำระหนี้สัญญาเช่าการเงิน	(90)	
จ่ายเงินปันผล * <sup>(n)</sup>	<u>(1,200)</u>	
เงินสดสุทธิใช้ไปในกิจกรรมจัดหาเงิน		(790)
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้นสุทธิ		110
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นงวด (หมายเหตุ ค)		<u>120</u>
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นงวด (หมายเหตุ ค)		<u>230</u>
* <sup>(n)</sup> รายการนี้อาจแสดงเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน		

## หมายเหตุประกอบงบกระแสเงินสด (ทั้งวิธีทางตรงและทางอ้อม)

### ก. การได้มาซึ่งการควบคุมในบริษัทย่อย

ในระหว่างงวด กลุ่มของบริษัทได้เข้าควบคุมบริษัทย่อย มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ซื้อและหนี้สินที่รับภาระมา ปรากฏดังนี้

	หน่วย : บาท
เงินสด	40
สินค้าคงเหลือ	100
ลูกหนี้	100
ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	650
เจ้าหนี้การค้า	(100)
หนี้สินระยะยาว	(200)
รวมราคาซื้อที่จ่ายเป็นเงินสด	590
หัก เงินสดของบริษัทย่อยที่ซื้อ	(40)
เงินสดจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งการควบคุม – สุทธิจากเงินสดที่ได้มา	<u>550</u>

### ข. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

ในระหว่างงวด กลุ่มบริษัทได้ซื้อที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งมีราคาทุนรวม 1,250 บาท ซึ่ง 900 บาท เป็นการซื้อโดยการทำสัญญาเช่าการเงิน และอีก 350 บาท จ่ายชำระเป็นเงินสด

### ค. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดประกอบด้วยเงินสดในมือและยอดคงเหลือในธนาคาร และเงินลงทุนในตราสารในตลาดเงิน เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดที่รวมอยู่ในงบกระแสเงินสดประกอบด้วยรายการในงบแสดงฐานะการเงิน ดังนี้

	หน่วย : บาท	
	<u>25X2</u>	<u>25X1</u>
เงินสดในมือและยอดคงเหลือในธนาคาร	40	25
เงินลงทุนระยะสั้น	190	135
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดตามที่เคยรายงานไว้	230	160
ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยน	—	(40)
เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดตามที่ปรับปรุงใหม่	<u>230</u>	<u>120</u>

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นงวดรวมยอดเงินฝากในธนาคารของบริษัทย่อยจำนวน 100 บาท ซึ่งเป็นจำนวนที่ไม่อาจส่งมายังบริษัทใหญ่ได้โดยอิสระ เนื่องจากมีข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนเงินตรา กลุ่มบริษัทมีวงเงินสินเชื่อที่ยังมิได้เบิกใช้เป็นเงิน 2,000 บาท ในจำนวนนี้ 700 บาท จะเบิกใช้ได้เฉพาะการขยายงานในอนาคตเท่านั้น

## ง. ข้อมูลเกี่ยวกับส่วนงาน

	ส่วนงาน ก	ส่วนงาน ข	หน่วย : บาท รวม
กระแสเงินสดจาก :			
กิจกรรมดำเนินงาน	1,520	(140)	1,380
กิจกรรมลงทุน	(640)	160	(480)
กิจกรรมจัดหาเงิน	<u>(570)</u>	<u>(220)</u>	<u>(790)</u>
	<u>310</u>	<u>(200)</u>	<u>110</u>

## ทางเลือกในการแสดงรายการ (วิธีทางอ้อม)

งบกระแสเงินสดตามวิธีทางอ้อม กำไรจากการดำเนินงานก่อนการเปลี่ยนแปลงในเงินทุนหมุนเวียน บางครั้งอาจแสดงดังนี้

	หน่วย : บาท
รายได้ไม่รวมรายได้จากเงินลงทุน	30,650
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานไม่รวมค่าเสื่อมราคา	<u>(26,910)</u>
กำไรจากการดำเนินงานก่อนการเปลี่ยนแปลงในเงินทุนหมุนเวียน	<u>3,740</u>

## ภาคผนวก ข

### งบกระแสเงินสดสำหรับสถาบันการเงิน

ภาคผนวกนี้จัดทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น ซึ่งไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

- (1) ตัวอย่างนี้แสดงเฉพาะจำนวนเงินของงวดปัจจุบันเท่านั้น แต่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้แสดงจำนวนเงินของงวดก่อนเป็นตัวเลขเปรียบเทียบด้วย
- (2) ตัวอย่างนี้แสดงโดยใช้วิธีทางตรง

หน่วย : บาท

25X2

#### กระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน

ดอกเบี้ยและค่านายหน้ารับ	28,447
ดอกเบี้ยจ่าย	(23,463)
ลูกหนี้เงินกู้ตัดจำหน่ายได้รับคืน	237
เงินสดจ่ายแก่ลูกจ้างและเจ้าหน้าที่การค้า	(997)
	4,224

#### (เพิ่ม) ลดในสินทรัพย์ดำเนินงาน

เงินทุนระยะสั้น	(650)
เงินฝากที่รักษาไว้ตามข้อกำหนดของกฎหมาย	234
ลูกหนี้เงินกู้ยืม	(288)
ลูกหนี้บัตรเครดิตเพิ่มขึ้นสุทธิ	(360)
หลักทรัพย์ที่เปลี่ยนมือได้ระยะสั้นอื่น	(120)

#### เพิ่ม (ลด) ในหนี้สินดำเนินงาน

เงินรับฝากจากลูกค้า	600
บัตรเครดิตที่เปลี่ยนมือได้	(200)
เงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานก่อนภาษีเงินได้	3,440
ภาษีเงินได้จ่าย	(100)

เงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงาน 3,340

#### กระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน

ขายบริษัทย่อย	50
เงินปันผลรับ	200
ดอกเบี้ยรับ	300
เงินรับจากการขายหลักทรัพย์เพื่อการลงทุน	1,200
ซื้อหลักทรัพย์เพื่อการลงทุน	(600)
ซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	(500)

เงินสดสุทธิจากกิจกรรมลงทุน		650
<b>กระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน</b>		
ออกหุ้นทุน	1,000	
บริษัทย่อยออกหุ้นบุริมสิทธิ	800	
จ่ายเงินกู้ยืมระยะยาว	(200)	
เงินกู้ยืมอื่นลดลงสุทธิ	(1,000)	
เงินปันผลจ่าย	<u>(400)</u>	
<b>เงินสดสุทธิจากกิจกรรมจัดหาเงิน</b>		200
ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด		600
<b>เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเพิ่มขึ้นสุทธิ</b>		4,790
<b>เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันต้นงวด</b>		<u>4,050</u>
<b>เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด ณ วันสิ้นงวด</b>		<u><b>8,840</b></u>

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552)

## เรื่อง

### นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ซึ่งเป็น การแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 8: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (Bound volume 2009))



## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1- บทนำ18
วัตถุประสงค์	1-2
ขอบเขต	3-4
คำนิยาม	5-6
นโยบายการบัญชี	7-31
การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี	7-12
ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี	13
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	14-31
การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี	19-27
การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	22
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง	23-27
การเปิดเผยข้อมูล	28-31
การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี	32-40
การเปิดเผยข้อมูล	39-40
ข้อผิดพลาด	41-49
ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้	43-48
การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน	49
กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง และไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ	50-53
วันที่ถือปฏิบัติ	54
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	55-56
แนวทางปฏิบัติ	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 56 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

## บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

## เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี

บทนำ 2. การปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของโครงการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งได้นำความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ ตลอดจนคำวิพากษ์วิจารณ์ของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีและบุคคลที่เกี่ยวข้อง ประกอบการพิจารณาแก้ไขปรับปรุง ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลดและจำกัดแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ ความซ้ำซ้อน และความไม่สอดคล้องกันที่ปรากฏในมาตรฐานการบัญชีฉบับปัจจุบัน และเพื่อให้เป็นแนวทางที่สามารถปฏิบัติร่วมกันได้ รวมถึงก่อให้เกิดการพัฒนาในด้านอื่น

บทนำ 3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์หลักที่สำคัญดังนี้

- 3.1 เพื่อยกเลิกทางเลือกที่อาจปฏิบัติได้ สำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจ และการปรับย้อนหลังในการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน
- 3.2 เพื่อยกเลิกแนวคิดเกี่ยวกับข้อผิดพลาดที่สำคัญ
- 3.3 เพื่ออธิบายลำดับขั้นตอนของแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจน สำหรับให้ฝ่ายบริหารใช้อ้างอิงและใช้พิจารณาในการเลือกนโยบายการบัญชีในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีหรือการตีความมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องนั้น ๆ
- 3.4 เพื่อระบุถึงการละเว้นการแสดงรายการหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญ และอธิบายถึงวิธีการประยุกต์แนวคิดของควมมีสาระสำคัญในการใช้นโยบายการบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด
- 3.5 (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 4. นอกเหนือจากข้อกำหนดที่กล่าวข้างต้นคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมิได้นำข้อกำหนดอื่นในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาพิจารณาหรือปรับปรุงแก้ไขใหม่

## การเปลี่ยนแปลงจากข้อกำหนดเดิม

บทนำ 5. การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากข้อกำหนดเดิมในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีดังนี้

### การเลือกนโยบายการบัญชี

บทนำ 6. ข้อกำหนดในการเลือกและใช้นโยบายการบัญชีในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ได้ย้ายมาเป็นข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ โดยปรับลำดับขั้นตอนของแนวทางปฏิบัติสำหรับกรณีที่ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องอ้างอิงและพิจารณาเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินเฉพาะเรื่องนั้นๆ

### ความมีสาระสำคัญ

บทนำ 7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ข้อกำหนดเกี่ยวกับการละเว้นการแสดงรายการหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญ โดยกำหนดเงื่อนไขดังต่อไปนี้

7.1 กิจการไม่จำเป็นต้องใช้นโยบายการบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี หากผลกระทบของการใช้นโยบายดังกล่าวไม่มีสาระสำคัญ ซึ่งจะสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน เกี่ยวกับข้อกำหนดของการเปิดเผยข้อมูลในมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดว่ากิจการ ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเมื่อข้อมูลดังกล่าวไม่มีสาระสำคัญ

7.2 งบการเงินจะไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี หากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ

7.3 ข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงวดก่อน จะต้องแก้ไขด้วยวิธีปรับย้อนหลังในงบการเงินสำหรับงวดแรกหลังจากค้นพบข้อผิดพลาดดังกล่าว

### การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจและการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

บทนำ 8. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้วิธีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่เป็นไปโดยความสมัครใจ และกำหนดให้ใช้วิธีการปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

บทนำ 9. จากการยกเลิกแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติได้ดังกล่าว ข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนแสดงเสมือนว่าได้ปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีใหม่มาโดยตลอดและข้อผิดพลาดในงวดก่อนไม่เคยเกิดขึ้น

## การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

บทนำ 10. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังคงให้มีเงื่อนไขเกี่ยวกับ “การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” สำหรับการยกเว้นการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้รวมคำนิยามของ “การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” และแนวปฏิบัติในการตีความไว้ด้วย

บทนำ 11. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กล่าวถึงกรณีที่ไม่สามารถคำนวณผลกระทบสะสม ณ วันต้นงวดของงวดปัจจุบัน สำหรับ

11.1 การใช้นโยบายการบัญชีใหม่กับทุกงวดที่ผ่านมา หรือ

11.2 ข้อผิดพลาดในทุกงวดที่ผ่านมา

กิจการเปลี่ยนแปลงข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนหนึ่งได้ใช้นโยบายการบัญชีใหม่มาโดยตลอดหรือได้มีการแก้ไขข้อผิดพลาด โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้

## ข้อผิดพลาดที่สำคัญ

บทนำ 12. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ตัดหลักการของข้อผิดพลาดที่สำคัญและข้อแตกต่างระหว่างข้อผิดพลาดที่สำคัญกับข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอื่น และได้กำหนดคำนิยามของข้อผิดพลาดในงวดก่อนไว้ด้วย

## การเปิดเผยข้อมูล

บทนำ 13. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กิจการกำลังจะนำมาถือปฏิบัติเมื่อกิจการเริ่มนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่มาปฏิบัติก่อนการบังคับใช้ นอกจากนี้ยังกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลกระทบหรือประมาณการผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงินของงวดบัญชีที่มีการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ไปปฏิบัติ

บทนำ 14. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูลอย่างละเอียดของจำนวนเงินของรายการปรับปรุงบัญชีที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน โดยให้เปิดเผยสำหรับรายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบรวมทั้งกำไรต่อหุ้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดหากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น

## การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ

บทนำ 15. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการนำเสนอกำไรหรือขาดทุนสำหรับงวดได้ย้ายไปกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

บทนำ 16. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

- บทนำ 17. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กล่าวถึงคำนิยามของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
- บทนำ 18. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กล่าวถึงข้อยกเว้นในการรวมผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีที่มีต่อกำไรหรือขาดทุน โดยกล่าวว่าการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่ทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินเพิ่มขึ้นหรือมีผลต่อรายการในส่วนของผู้ถือหุ้น ให้กิจการรับรู้ผลกระทบดังกล่าวในมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของผู้ถือหุ้นที่เกี่ยวข้องในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลง

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชีการเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

## วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี รวมถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด เพื่อให้งบการเงินของกิจการมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและมีความน่าเชื่อถือ และเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเปรียบเทียบงบการเงินสำหรับงวดต่างๆ ของกิจการเดียวกัน และเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างกิจการได้ดียิ่งขึ้น
2. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน สำหรับข้อกำหนดในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ยกเว้นข้อกำหนดสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

## ขอบเขต

3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติเมื่อมีการเลือกและนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติ และการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน
4. กิจการต้องบันทึกและเปิดเผยผลกระทบทางภาษีที่เกิดจากการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน และจากการปรับย้อนหลังเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

## คำนิยาม

5. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีความหมายโดยเฉพาะดังนี้

นโยบายการบัญชี	หมายถึง	หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติที่เฉพาะที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน
การเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชี	หมายถึง	การปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หรือหนี้สิน หรือจำนวนที่มีการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ในระหว่างงวด อันเป็นผลมาจากการประเมินสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์และหนี้สิน และการประเมินประโยชน์และภาระผูกพัน ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์และหนี้สินนั้น

<p>มาตรฐานการรายงาน ทางการเงิน</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีเป็นผล จากการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีการพัฒนาเพิ่มเติม จากเดิม การเปลี่ยนแปลงประมาณการจึงไม่ถือเป็น การแก้ไขข้อผิดพลาด</p> <p>มาตรฐานการบัญชีและการตีความที่กำหนด โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบด้วย</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) มาตรฐานการรายงานทางการเงิน</li> <li>2) มาตรฐานการบัญชี</li> <li>3) การตีความมาตรฐานการบัญชีและการ ตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน</li> </ol>
<p>การละเว้นการแสดง รายการหรือการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ที่เป็นสาระสำคัญ</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การไม่แสดงรายการหรือการแสดงรายการที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงถือว่ามีสาระสำคัญหากรายการ แต่ละรายการหรือทุกรายการโดยรวมมีผลกระทบ ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้การเงิน ความมีสาระสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะ ของการละเว้นการแสดงรายการหรือการแสดง รายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งพิจารณาภายใต้ สถานการณ์แวดล้อม ทั้งนี้ปัจจัยที่ใช้ในการ พิจารณาอาจเป็นขนาดหรือลักษณะของรายการ หรือทั้งสองปัจจัยก็ได้</p>
<p>ข้อผิดพลาดในงวดก่อน</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการ ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของกิจการในงวดใด งวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม อันเกิดจากความ ล้มเหลว การใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือหรือการใช้ข้อมูล ที่น่าเชื่อถือในทางที่ผิด ซึ่งข้อมูลดังกล่าว</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) มีอยู่ในงบการเงินของงวดก่อนที่ได้รับ การอนุมัติให้เผยแพร่</li> <li>2) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่า สามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำ และการแสดงรายการในงบการเงิน</li> </ol> <p>ข้อผิดพลาดในการนำนโยบายการบัญชีมาใช้ ดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณ ผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการ</p>

<p>การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>บัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต</p> <p>การเริ่มใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นเสมือนหนึ่งได้ใช้นโยบายการบัญชีในเรื่องนั้นมาโดยตลอด</p>
<p>การปรับงบการเงินย้อนหลัง</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การแก้ไขการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยจำนวนเงินขององค์ประกอบของงบการเงินงวดก่อนเสมือนหนึ่งข้อผิดพลาดในงวดก่อน ไม่เคยเกิดขึ้น</p>
<p>การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ</p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การที่กิจการไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดหลังจากที่ได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลทุกประการแล้ว เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะถือว่ากิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงิน งวดก่อนหรือไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดได้ ถ้าเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้</p>

- 1) กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือปรับงบการเงินย้อนหลังได้
- 2) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ข้อสมมติที่เกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในช่วงเวลาดังกล่าว
- 3) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ประมาณการที่สำคัญและเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประมาณการเหล่านั้นซึ่ง
  - 3.1) ให้หลักฐานเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่รับรู้ วัดมูลค่า หรือเปิดเผยข้อมูล
  - 3.2) ควร มีอยู่ ณ วันที่อนุมัติให้ออกงบการเงินของงวดก่อนจากข้อมูลอื่น



**การเปลี่ยนแปลงที่เป็นต้นไป** หมายถึง การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยที่เป็นการ

- 1) ใช้นโยบายการบัญชีใหม่สำหรับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นหลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
- 2) รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง

6. ในการประเมินการละเว้นการแสดงผลหรือการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงว่ามีผลกระทบต่อ การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินและมีสาระสำคัญหรือไม่นั้นต้องพิจารณาจากลักษณะ ของผู้ใช้งบการเงิน แม้บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินระบุในย่อหน้าที่ 25 ว่า “มีข้อสมมติว่าผู้ใช้งบการเงินมีความรู้ตามควรเกี่ยวกับธุรกิจ กิจกรรมเชิงเศรษฐกิจและการบัญชี รวมทั้งมีความตั้งใจตามควรที่จะศึกษาข้อมูล” ดังนั้น การประเมินความมีสาระสำคัญจึงต้อง พิจารณาว่าผู้ใช้งบการเงินที่มีคุณสมบัติดังกล่าวจะได้รับผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ อย่างไร

## นโยบายการบัญชี

### การเลือกใช้และการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชี

7. เมื่อกิจการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปถือปฏิบัติเป็นการเฉพาะกับรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นทางบัญชี นโยบายการบัญชีหรือวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่นำมาใช้ ปฏิบัติกับรายการดังกล่าวต้องเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับเรื่องนั้น
8. มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดนโยบายการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐาน การบัญชีได้สรุปว่ามีผลทำให้งบการเงินแสดงผลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและนำเชื่อถือ เกี่ยวกับรายการ เหตุการณ์อื่นและสถานการณ์ที่เป็นอยู่ นโยบายการบัญชีไม่จำเป็นต้องถือปฏิบัติ กับรายการที่ไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม เป็นการไม่เหมาะสมที่จะจัดทำงบการเงินที่ไม่เป็นไป ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน หรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในงบการเงินถึงแม้ผลกระทบนั้น จะไม่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการนำเสนอฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน หรือกระแสเงินสด
9. มาตรฐานการรายงานทางการเงินใช้เป็นแนวทางสำหรับกิจการในการนำไปปรับใช้ตามความ ต้องการ แนวทางปฏิบัติดังกล่าวทั้งหมดได้มีการระบุว่าเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทาง

การเงินหรือไม่ แนวทางปฏิบัติเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินถือเป็นข้อบังคับ ส่วนแนวทางปฏิบัติที่ไม่เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่ถือเป็นข้อบังคับ สำหรับงบการเงิน

10. ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยเฉพาะสำหรับรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ส่งผลให้ข้อมูลในงบการเงินมีลักษณะดังต่อไปนี้

10.1 มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน

10.2 มีความน่าเชื่อถือ โดยทำให้งบการเงินของกิจการ

10.2.1 แสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการอย่างเที่ยงธรรม

10.2.2 สะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นโดยไม่คำนึงถึงรูปแบบทางกฎหมาย

10.2.3 ความเป็นกลาง กล่าวคือปราศจากความลำเอียง

10.2.4 จัดทำขึ้นตามหลักความระมัดระวัง

10.2.5 มีความครบถ้วนในทุกส่วนที่มีสาระสำคัญ

11. การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ 10 ฝ่ายบริหารต้องอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับต่อไปนี้

11.1 ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องและเกี่ยวข้องกัน

11.2 คำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และแนวคิดการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี

12. การใช้ดุลยพินิจตามย่อหน้าที่ 10 ฝ่ายบริหารอาจพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ใช้แนวคิดคล้ายกันกับแม่บทการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี วรรณกรรมทางการบัญชี และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับในอุตสาหกรรม โดยต้องไม่ขัดแย้งกับแหล่งอ้างอิงตาม ย่อหน้าที่ 11

ความสม่ำเสมอของนโยบายการบัญชี

13. กิจการต้องเลือกใช้และนำนโยบายการบัญชีมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอกับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินได้กำหนดหรืออนุญาตเป็นการเฉพาะให้ใช้นโยบายการบัญชีที่แตกต่างกันได้สำหรับรายการแต่ละประเภท หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดหรืออนุญาตให้ปฏิบัติดังกล่าวได้ กิจการต้องเลือกและนำนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอสำหรับรายการแต่ละประเภท

## การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

14. กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้น เข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้
  - 14.1 เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
  - 14.2 ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวข้องกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ
15. ผู้ใช้งบการเงินมีความต้องการที่จะเปรียบเทียบงบการเงินของกิจการในรอบระยะเวลาต่างกัน เพื่อระบุถึงแนวโน้มของฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการ ดังนั้น กิจการจึงต้องใช้นโยบายการบัญชีเดียวกันในแต่ละงวดบัญชีและจากงวดหนึ่งไปยังงวดถัดไป เว้นแต่การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 14
16. กรณีต่อไปนี้ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
  - 16.1 การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่มีเนื้อหาแตกต่างจากรายการและเหตุการณ์ที่เคยเกิดขึ้นมาก่อน
  - 16.2 การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับรายการค้า เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่นที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน หรือเคยเกิดขึ้นแต่ไม่มีสาระสำคัญ
17. การเริ่มนำนโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาที่เป็นธรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หรือมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการปรับมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว มากกว่าที่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้
18. ย่อหน้าที่ 19-31 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 17

## การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

19. ยกเว้นกรณีที่กิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินสำหรับงวดบัญชีก่อนได้ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23
  - 19.1 กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ซึ่งเป็นผลมาจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับดังกล่าว
  - 19.2 หากกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีอันเป็นผลจากการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติ แต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นไม่ได้กำหนด

วิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงหรือกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วยความ  
สมัครใจ กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนแปลงนั้น

20. ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ยังไม่เริ่มประกาศใช้มาถือปฏิบัติก่อนมีผลบังคับใช้ ไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีตามความสมัครใจ
21. ในกรณีที่ไม่มีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินเฉพาะสำหรับรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่น ฝ่ายบริหารอาจปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 12 ซึ่งอนุญาตให้นำนโยบายการบัญชีจากประกาศที่ออกล่าสุด ของหน่วยงานอื่นที่ใช้แนวคิดคล้ายกันกับแม่บทการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีมาถือปฏิบัติ หากภายหลังมีการแก้ไขประกาศดังกล่าวและกิจการเลือกที่จะเปลี่ยนนโยบายการบัญชี กิจการต้องบันทึกการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวและเปิดเผยว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยสมัครใจ

*การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง*

22. ยกเว้นกรณีที่กิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23 เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีซึ่งต้องปรับย้อนหลังตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 19.1 หรือ 19.2 กิจการต้องปรับยอดยกมาต้นงวดขององค์ประกอบในส่วนของผู้ถือหุ้นที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงบการเงินงวดแรกสุดและแต่ละงวดที่ได้แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ โดยถือเสมือนว่าได้มีการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติโดยตลอด

*ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง*

23. เมื่อกิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังตามย่อหน้าที่ 19.1 หรือ 19.2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีดังกล่าว มีผลให้กิจการต้องปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่กิจการไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้
24. หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดใดงวดหนึ่ง หรือหลายงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบได้ กิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่ มาถือปฏิบัติกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน โดยกิจการต้องปรับยอดยกมาต้นงวดของแต่ละองค์ประกอบในส่วนของผู้ถือหุ้นที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีสำหรับงวดบัญชีนั้น
25. หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถระบุผลกระทบสะสมที่เกิดขึ้น ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีปัจจุบัน จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ กิจการต้องปรับปรุง

ข้อมูลเปรียบเทียบ เพื่อแสดงถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันที เป็นต้นไปนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้

26. หากกิจการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง กิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อนที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบถึงงวดในอดีตที่ไกลที่สุดที่สามารถทำได้ การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อนจะไม่สามารถทำได้ เว้นแต่กิจการสามารถระบุผลกระทบสะสมของยอดคงเหลือยกมาและยอดคงเหลือยกไปในงบแสดงฐานะการเงินของงวดบัญชีนั้น จำนวนเงินของรายการปรับปรุงสำหรับงวดบัญชีก่อน ๆ จะนำมาปรับกับยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของรายการที่เป็นองค์ประกอบในส่วนของเจ้าของที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ ซึ่งโดยปกติจะเป็นรายการปรับปรุงกับกำไรสะสมต้นงวด อย่างไรก็ตาม รายการปรับปรุงอาจนำมาปรับกับองค์ประกอบอื่น ๆ ของส่วนของเจ้าของได้ (เช่น เพื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน) ข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับงวดบัญชีก่อน เช่น สรุปข้อมูลการเงินในอดีตจะได้รับการปรับปรุงไปถึงงวดในอดีตที่ไกลที่สุดเท่าที่จะทำได้เช่นเดียวกัน
27. หากกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงินงวดก่อน ๆ ได้ เนื่องจากไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมต่องวดก่อน ๆ จากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ ตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 25 กิจการต้องนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติตามวิธีเปลี่ยนทันที เป็นต้นไปนับตั้งแต่งวดล่าสุดที่สามารถปฏิบัติได้ ดังนั้น กิจการจึงไม่ต้องคำนึงถึงส่วนของรายการปรับปรุงสะสมต่อสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของเจ้าของที่เกิดขึ้นก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้กิจการสามารถเปลี่ยนนโยบายการบัญชีแม้ว่ากิจการจะไม่สามารถใช้นโยบายการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงกับงวดบัญชีก่อน ๆ ในทางปฏิบัติได้ ย่อหน้าที่ 50-53 ได้กำหนดแนวปฏิบัติเมื่อกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม

#### การเปิดเผยข้อมูล

28. เมื่อกิจการเริ่มนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันหรืองวดบัญชีก่อน หากกิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของการปรับปรุงผลกระทบนั้นหรือหากผลกระทบนั้นมีผลต่องวดบัญชีในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
  - 28.1 ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่นำมาถือปฏิบัติ
  - 28.2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเป็นการปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ในวิธีปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง
  - 28.3 ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
  - 28.4 คำอธิบายเกี่ยวกับข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง
  - 28.5 ข้อกำหนดในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งอาจมีผลกระทบในงวดต่อไป

- 28.6 สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หากสามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อ
- 28.6.1 รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ
- 28.6.2 กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดหากกิจการต้องปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น
- 28.7 จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ หากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ
- 28.8 หากกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ตามที่กำหนด ไว้ในย่อหน้าที่ 19.1 และ 19.2 สำหรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวด หรืองวดก่อน งวดที่มีการนำเสนองบการเงิน กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของ เงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเริ่มเมื่อใดและ อย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้

29. หากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยความสมัครใจทำให้เกิดผลกระทบต่องวดบัญชี ปัจจุบัน หรืองวดบัญชีก่อน ผลกระทบดังกล่าวจะมีผลต่องวดบัญชีนั้น ๆ เว้นแต่จะไม่สามารถ ทำได้ในทางปฏิบัติที่จะระบุจำนวนเงินที่ต้องปรับปรุง หรืออาจมีผลกระทบต่องวดบัญชี ในอนาคต กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้
- 29.1 ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
- 29.2 เหตุผลว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือและเกี่ยวข้อง กับการตัดสินใจมากยิ่งขึ้นได้อย่างไร
- 29.3 สำหรับงวดบัญชีปัจจุบันและงวดบัญชีงวดก่อนทุกงวดที่มีการนำเสนองบการเงิน หาก สามารถปฏิบัติได้ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงที่กระทบต่อ
- 29.3.1 รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ และ
- 29.3.2 กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดหากกิจการต้องปฏิบัติตาม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น
- 29.4 จำนวนเงินของรายการปรับงบการเงินงวดก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอหากสามารถทำได้ ในทางปฏิบัติ และ
- 29.5 หากกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังกับงบการเงิน งวดก่อน ๆ หรืองวดใดงวดหนึ่งก่อนงบการเงินงวดที่นำเสนอได้ กิจการต้องเปิดเผย สถานการณ์ที่นำไปสู่ การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่าการ เปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้เริ่มเมื่อใดและอย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

30. เมื่อกิจการยังไม่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่ประกาศใช้แล้ว แต่ยังไม่มียุติผลบังคับใช้มาถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยทุกข้อดังต่อไปนี้
- 30.1 ข้อเท็จจริงที่กิจการยังไม่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ดังกล่าวมาถือปฏิบัติ
  - 30.2 ข้อมูลที่ทราบหรือข้อมูลที่ประมาณได้อย่างสมเหตุสมผลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบที่เป็นไปได้ของการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่มาถือปฏิบัติ ต่องบการเงินของกิจการในงวดที่เริ่มนำมาตราฐานดังกล่าวมาถือปฏิบัติ
31. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 30 ให้กิจการพิจารณาเปิดเผย
- 31.1 ชื่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่ยังไม่นำมาถือปฏิบัติ
  - 31.2 ลักษณะของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีและผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงที่กำลังจะเกิดขึ้น
  - 31.3 วันที่ที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลบังคับใช้
  - 31.4 วันที่ที่กิจการคาดว่าจะนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาเริ่มถือปฏิบัติ
  - 31.5 ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
    - 31.5.1 คำอธิบายถึงผลกระทบต่องบการเงินของกิจการที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการเริ่มนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินมาถือปฏิบัติ
    - 31.5.2 หากไม่ทราบหรือไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผล ให้ระบุข้อเท็จจริงดังกล่าว

### การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

32. เนื่องจากความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจ ดังนั้น กิจการอาจไม่สามารถวัดมูลค่ารายการหลายรายการในงบการเงินได้อย่างแม่นยำ การประมาณการดังกล่าวต้องกระทำโดยอาศัยดุลยพินิจซึ่งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลล่าสุดที่น่าเชื่อถือที่มีอยู่ ตัวอย่างของรายการบัญชีที่ทำให้กิจการต้องใช้การประมาณการ ได้แก่
- 32.1 หนี้สงสัยจะสูญ
  - 32.2 สินค้าล้าสมัย
  - 32.3 มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงิน
  - 32.4 อายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือรูปแบบของการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่า และ
  - 32.5 ภาวะผูกพันจากการรับประกัน
33. การประมาณการอย่างสมเหตุสมผลเป็นส่วนสำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ทำให้งบการเงินสูญเสียความน่าเชื่อถือ

34. กิจการอาจต้องทบทวนการประมาณการที่มีอยู่เดิมหากสถานการณ์ที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประมาณการได้เปลี่ยนแปลงไป หรือกิจการได้รับข้อมูลใหม่หรือมีประสบการณ์เพิ่มเติมจากเดิม รายการปรับปรุงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการไม่เกี่ยวกับงบการเงินงวดก่อนและไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด
35. การเปลี่ยนแปลงวิธีการวัดมูลค่าถือเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี และไม่ถือเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ในกรณีที่เป็นการยากที่จะแยกความแตกต่างว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี ให้ถือว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี
36. นอกเหนือจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 37 กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทันทีในกำไรหรือขาดทุนตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
- 36.1 สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าวเพียงงวดเดียว
- 36.2 สำหรับงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อ ๆ ไป หากการเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบต่องวดดังกล่าว
37. หากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีทำให้ต้องมีการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสินทรัพย์หนี้สิน หรือรายการในส่วนของเจ้าของ กิจการต้องรับรู้โดยการปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ หนี้สินหรือรายการในส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น
38. การรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หมายถึง การนำการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีมาถือปฏิบัติกับรายการค่า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีอาจมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนของงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงเพียงงวดเดียว หรืออาจมีผลต่อกำไรหรือขาดทุนของทั้งงวดบัญชี ที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดบัญชีต่อไป ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สงสัยจะสูญจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเพียงงวดเดียว จึงรับรู้ในงวดบัญชีปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม การเปลี่ยนแปลงประมาณการของอายุใช้งานของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการใช้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมค่าจะมีผลกระทบต่อทั้งงวดบัญชีปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงและงวดบัญชีในอนาคต แต่ละงวดตามอายุการใช้งานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ ทั้งสองกรณี กิจการต้องรับรู้ผลของการเปลี่ยนแปลงที่กระทบต่องวดบัญชีปัจจุบันเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีปัจจุบัน ส่วนผลกระทบ (ถ้ามี) ที่มีต่องวดบัญชีต่อไปจะรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกี่ยวข้องในอนาคต



## การเปิดเผยข้อมูล

39. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะและจำนวนเงินของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีผลกระทบต่องบการเงินสำหรับงวดบัญชีปัจจุบันหรือคาดว่าจะมีผลกระทบต่องวดบัญชีต่อไป เว้นแต่ไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบได้
40. หากกิจการไม่เปิดเผยผลกระทบต่องวดบัญชีในอนาคตเนื่องจากไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีต่องวดบัญชีในอนาคตได้ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว

## ข้อผิดพลาด

41. ข้อผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากการรับรู้ การวัดมูลค่า การนำเสนอข้อมูลหรือการเปิดเผยองค์ประกอบของงบการเงิน งบการเงินถือว่าเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีหากงบการเงินนั้นมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญหรือมีข้อผิดพลาดที่ไม่มีสาระสำคัญแต่เกิดขึ้นอย่างจงใจเพื่อให้งบการเงินของกิจการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ กิจการอาจพบข้อผิดพลาดของงวดปัจจุบันและแก้ไขทันทีที่งบการเงินจะได้รับการอนุมัติเผยแพร่ อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งกิจการอาจพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดปัจจุบันในงวดบัญชีถัดไปและข้อผิดพลาดเหล่านี้จะถูกแก้ไขโดยปรับงบการเงินที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบในงบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไป (ดูย่อหน้าที่ 42-47)
42. ยกเว้นข้อจำกัดที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 43 กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อนโดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาดโดย
  - 42.1 ปรับงบการเงินงวดก่อนที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบเสมือนว่าข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น หรือ
  - 42.2 หากข้อผิดพลาดเป็นข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อนงวดบัญชีแรกสุดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินงวดแรกสุดที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบ

### ข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้

43. กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนโดยการปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้
44. หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากข้อผิดพลาดของแต่ละงวดที่แสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบไม่ว่างวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม กิจการต้องปรับปรุงยอดคงเหลือยกมาต้นงวดของสินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวดบัญชีแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ (ซึ่งอาจเป็นงวดบัญชีปัจจุบัน)

45. หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบสะสม ณ ต้นงวดบัญชีปัจจุบันที่เกิดจากข้อผิดพลาดที่มีต้องการเงินของงวดบัญชีก่อน ๆ ได้ กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดโดยปรับปรุงข้อมูลที่นำมาแสดงเป็นข้อมูลเปรียบเทียบด้วยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป นับจากวันแรกสุดที่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ
46. การแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดบัญชีก่อนจะไม่รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนของงวดบัญชีที่พบข้อผิดพลาด กิจการต้องปรับย้อนหลังข้อมูลงวดก่อนที่นำเสนอ รวมทั้งข้อมูลทางการเงินในอดีตโดยสรุป โดยปรับย้อนหลังให้ไกลที่สุดเท่าที่จะทำได้ในทางปฏิบัติ
47. หากในทางปฏิบัติ กิจการไม่สามารถระบุจำนวนเงินของข้อผิดพลาด (เช่น การนำนโยบายการบัญชีมาปฏิบัติไม่ถูกต้อง) ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน ๆ ทุกงวด ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 45 กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปโดยปรับปรุงข้อมูลเปรียบเทียบนับจากวันแรกสุดที่สามารถปฏิบัติได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงผลกระทบสะสมที่ต้องปรับปรุงกับสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้เจ้าของในส่วนที่เกิดก่อนวันดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดแนวปฏิบัติในกรณีที่กิจการไม่สามารถแก้ไขข้อผิดพลาดสำหรับงบการเงินงวดก่อน ๆ ได้ไว้ในย่อหน้าที่ 50-53
48. การแก้ไขข้อผิดพลาดแตกต่างจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี โดยการประมาณการทางบัญชี มีลักษณะเป็นการประมาณการที่อาจต้องมีการทบทวนเมื่อกิจการได้รับข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น ผลกำไรหรือผลขาดทุนที่รับรู้จากผลของรายการที่มีความไม่แน่นอนไม่ถือเป็นการแก้ไขข้อผิดพลาด

#### การเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีข้อผิดพลาดในงวดก่อน

49. ในการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 42 กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อดังต่อไปนี้
  - 49.1 ลักษณะของข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงบการเงินงวดก่อน
  - 49.2 สำหรับงบการเงินของงวดบัญชีก่อนแต่ละงวดที่นำเสนอ กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินของรายการปรับปรุงเท่าที่สามารถปฏิบัติได้
    - 49.2.1 รายการแต่ละบรรทัดในงบการเงินที่ได้รับผลกระทบ
    - 49.2.2 กำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐานและกำไรต่อหุ้นปรับลดหากกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น
  - 49.3 จำนวนเงินของรายการปรับปรุง ณ วันต้นงวดของงวดบัญชีแรกสุดที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ
  - 49.4 หากในทางปฏิบัติกิจการไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับงบการเงินงวดก่อนงวดใดงวดหนึ่งได้ กิจการต้องเปิดเผยสถานการณ์ที่นำไปสู่การเกิดขึ้นของเงื่อนไขดังกล่าวและรายละเอียดว่ากิจการแก้ไขข้อผิดพลาดเมื่อใดและอย่างไร

งบการเงินสำหรับงวดบัญชีถัดไปไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้อีก

## กรณีที่ไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังและกรณีที่ไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังได้ในทางปฏิบัติ

50. ในบางสถานการณ์ เป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะปรับปรุงข้อมูลสำหรับงวดก่อน ๆ ที่แสดงเปรียบเทียบเพื่อให้สามารถเปรียบเทียบกับงบการเงินงวดปัจจุบันได้ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจไม่ได้จัดเก็บข้อมูลในงวดก่อน ๆ ในลักษณะที่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังได้ (รวมถึงในย่อหน้าที่ 51-53 เกี่ยวกับการเปลี่ยนต้นที่เป็นต้นไปกับงวดบัญชีก่อน ๆ) หรือไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนได้ และอาจเป็นไปไม่ได้ที่กิจการจะปฏิบัติตามโดยรวบรวมข้อมูลขึ้นมาใหม่

51. บ่อยครั้งที่กิจการจำเป็นต้องอาศัยการประมาณการในการใช้นโยบายการบัญชีสำหรับองค์ประกอบของงบการเงินที่รับรู้หรือเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับรายการค้า เหตุการณ์ และสถานการณ์อื่น การประมาณการต้องอาศัยดุลยพินิจ และอาจจัดทำขึ้นภายหลังวันที่ในงบดุล การประมาณการอาจทำได้ยากสำหรับการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือ การปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในงวดก่อนเนื่องจากระยะเวลาที่ผ่านไปนานขึ้นหลังจากรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นที่ได้รับผลกระทบเกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อน ยังคงเหมือนกับการประมาณการสำหรับงวดบัญชีปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม วัตถุประสงค์ของการประมาณการที่เกี่ยวข้องกับงวดก่อนยังคงเหมือนกับวัตถุประสงค์ของการประมาณการที่ทำในงวดปัจจุบัน เพื่อให้สะท้อนถึงรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นที่เกิดขึ้น

52. ดังนั้น ในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน กิจการต้องจำแนกข้อมูลซึ่ง

52.1 ให้หลักฐานถึงกรณีแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันที่รายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นได้เกิดขึ้น และ

52.2 ข้อมูลที่ควรมีอยู่ ณ วันที่งบการเงินสำหรับงวดก่อนได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่

จากข้อมูลอื่น สำหรับประมาณการบางประเภทอาจเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะแยกข้อมูลข้างต้น (เช่น การประมาณมูลค่ายุติธรรมที่ไม่ได้อิงจากราคาที่ทำได้หรือข้อมูลที่ทำได้) เมื่อการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง หรือการปรับงบการเงินย้อนหลังต้องอาศัยการประมาณการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลดังกล่าว ให้ถือว่าการใช้นโยบายการบัญชีใหม่ย้อนหลังหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

53. กิจการต้องไม่ใช่ข้อมูลที่ได้รับมาภายหลังในการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติ หรือในการแก้ไขข้อผิดพลาดของงวดก่อน ไม่ว่าจะเป็นการตั้งข้อสมมติเกี่ยวกับความตั้งใจของผู้บริหารในงวดก่อนหรือประมาณจำนวนเงินที่รับรู้ วัตถุประสงค์หรือเปิดเผยในงวดก่อน ตัวอย่างเช่น หากกิจการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อนในการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินที่เคยจัดประเภทเป็นเงินลงทุนที่ถือจนครบกำหนดตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 39 เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

(เมื่อมีการประกาศใช้) กรณีดังกล่าวไม่ได้เป็นการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์การวัดมูลค่าสำหรับงวดบัญชีนั้น หากฝ่ายบริหารของกิจการได้ตัดสินใจที่จะไม่ถือสินทรัพย์ดังกล่าวจนครบกำหนดในเวลาต่อมา ในกรณีนี้กิจการไม่สามารถเปลี่ยนประเภทของสินทรัพย์ทางการเงินในงบการเงินงวดก่อนที่ได้จัดเงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินลงทุนที่ถือจนครบกำหนดได้ นอกจากนี้สำหรับกรณีการปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดในการคำนวณหนี้สินสำหรับการลาป่วยของพนักงานตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้) จำนวนเงินของหนี้สินที่บันทึกไม่ได้คำนึงถึงการระบอบของไข้หวัดใหญ่ ซึ่งเป็นเหตุการณ์ไม่ปกติที่เกิดขึ้นในงวดต่อมา หลังจากที่ย้อนมติให้ออกงบการเงินของงวดก่อนแล้วการปรับข้อมูลเปรียบเทียบสำหรับงวดก่อนที่ ต้องอาศัยประมาณการที่มีนัยสำคัญ ไม่ทำให้การปรับปรุงหรือการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบขาดความน่าเชื่อถือ

### วันถือปฏิบัติ

54. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

### การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

55. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
56. (ย่อหน้านี้ไม่เกี่ยวข้อง)

## แนวทางปฏิบัติ

### มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

แนวทางปฏิบัตินี้ใช้ประกอบกับมาตรฐานการบัญชี แต่ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8

#### ตัวอย่างที่ 1 การปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับข้อผิดพลาด

- 1.1 ในระหว่างปี 25X2 บริษัท เบต้า จำกัด พบว่ามีบางผลิตภัณฑ์ที่ได้ทำการขายในปี 25X1 แล้ว แต่ยังบันทึกเป็นสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 เป็นจำนวน 6,500 บาท
- 1.2 บริษัท เบต้า จำกัด ได้บันทึกบัญชีสำหรับปี 25X2 โดยบันทึกขายจำนวน 104,000 บาท ต้นทุนขายจำนวน 86,500 บาท (ซึ่งรวมข้อผิดพลาดสำหรับสินค้าคงเหลือต้นงวดจำนวน 6,500 บาท) และภาษีเงินได้จำนวน 5,250 บาท
- 1.3 ในปี 25X1 บริษัท เบต้า จำกัด ได้รายงานไว้ดังนี้

	บาท
ขาย	73,500
ต้นทุนขาย	(53,500)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	20,000
ภาษีเงินได้	(6,000)
กำไร	14,000

- 1.4 ปี 25X1 บริษัทมีกำไรสะสมต้นงวดจำนวน 20,000 บาท และมีกำไรสะสมปลายงวดจำนวน 34,000 บาท
- 1.5 อัตราภาษีเงินได้ของบริษัท เบต้า จำกัด เท่ากับร้อยละ 30 สำหรับปี 25X2 และ 25X1 และไม่มีรายได้และค่าใช้จ่ายอื่นๆ แล้ว
- 1.6 บริษัท เบต้า จำกัด มีทุนจดทะเบียนทั้งสิ้นจำนวน 5,000 บาท และไม่มีส่วนประกอบอื่นในส่วนของเจ้าของ นอกจากกำไรสะสม ทุนทุนไม่ได้ออกจำหน่ายแก่บุคคลทั่วไป และไม่มี การเปิดเผยในเรื่องกำไรต่อหุ้น

#### บริษัท เบต้า จำกัด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)

	(ปรับปรุงใหม่)	
	25X2	25X1
	บาท	บาท
ขาย	104,000	73,500
ต้นทุนขาย	(80,000)	(60,000)
กำไรก่อนภาษีเงินได้	24,000	13,500
ภาษีเงินได้	(7,200)	(4,050)
กำไร	16,800	9,450

**บริษัท เบต้า จำกัด**  
**งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น**

	หุ้นสามัญ	กำไร สะสม	รวม
	บาท	บาท	บาท
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X0	5,000	20,000	25,000
กำไรสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X1 - ปรับปรุงใหม่	-	9,450	9,450
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1	5,000	29,450	34,450
กำไรสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 25X2 - ปรับปรุงใหม่	-	16,800	16,800
ยอดคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X2	5,000	46,250	51,250

**หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)**

- มีสินค้าบางรายการได้ถูกจำหน่ายในปี 25X1 แต่ยังคงเป็นสินค้าคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 จำนวน 6,500 บาท งบการเงินสำหรับปี 25X1 ได้ถูกปรับปรุงใหม่เพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดนี้ โดยไม่มีผลกระทบต่องบการเงินปี 25X2 ผลกระทบจากการปรับปรุงงบการเงินนี้เป็นดังนี้

	ผลกระทบ ปี 25X1 บาท
ต้นทุนขายเพิ่มขึ้น	(6,500)
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ลดลง	1,950
กำไรลดลง	(4,550)
สินค้าคงเหลือลดลง	(6,500)
ภาษีเงินได้ค้างจ่ายลดลง	1,950
ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง	(4,550)

**ตัวอย่างที่ 2 การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีโดยการถือปฏิบัติย้อนหลัง**

(ตัวอย่างนี้ไม่ใช่)

**ตัวอย่างที่ 3 การเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีเมื่อการถือปฏิบัติย้อนหลังไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ**

- 3.1 ในระหว่างปี 25X2 พบว่าบริษัท เดลต้า จำกัดมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเกี่ยวกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เพื่อให้เป็นไปตามตามวิธีแยกส่วนประกอบ (component approach) ในขณะเดียวกันก็มีการเริ่มใช้วิธีการตีราคาใหม่
- 3.2 ก่อนปี 25X2 การบันทึกสินทรัพย์ของบริษัท เดลต้า จำกัด นั้นไม่มีรายละเอียดที่เพียงพอในการปฏิบัติตามวิธีแยกส่วนประกอบอย่างครบถ้วน ณ สิ้นปี 25X1 ผู้บริหารว่าจ้างวิศวกรในการสำรวจเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลสำหรับส่วนประกอบต่าง ๆ ของสินทรัพย์และมูลค่ายุติธรรม อายุการใช้งาน ประมาณการมูลค่าคงเหลือ และจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา ณ ต้นปี 25X2 อย่างไรก็ตามการสำรวจดังกล่าวไม่ได้ให้หลักการที่เพียงพอที่สามารถเชื่อถือได้สำหรับประมาณการต้นทุนสำหรับส่วนประกอบต่าง ๆ ซึ่งไม่มีการแยกบันทึกมาตั้งแต่ต้น และรายการที่บันทึกอยู่ก่อนที่จะทำการสำรวจก็ไม่สามารถให้ข้อมูลที่จะแยกโครงสร้างได้
- 3.3 ผู้บริหารของบริษัท เดลต้า จำกัด พิจารณาวិธีการบันทึกบัญชีสำหรับ 2 วิธีสำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี ซึ่งผู้บริหารดังกล่าวพิจารณาแล้วพบว่าไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติสำหรับการนำวิธีแยกส่วนประกอบไปใช้ปรับปรุงย้อนหลัง ดังนั้นผู้บริหารได้สรุปว่าบริษัท เดลต้า จำกัด จะใช้นโยบายการบัญชีใหม่เป็นการเปลี่ยนทันทีตั้งแต่ปี 25X2 เป็นต้นไป

**3.4 ข้อมูลเพิ่มเติม**

อัตราภาษีเงินได้ของ เดลต้า เท่ากับร้อยละ 30

	บาท
ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ณ ปีสิ้นสุด 25X1	
ต้นทุน	25,000
ค่าเสื่อมราคา	(14,000)
มูลค่าตามบัญชี	11,000
การเปลี่ยนทันทีของค่าเสื่อมราคาสำหรับปี 25X2 (ตามวิธีเดิม)	1,500
ข้อมูลบางส่วนจากการสำรวจทางวิศวกรรม	
การประเมินมูลค่า	17,000
การประมาณมูลค่าคงเหลือ	3,000
อายุการใช้งานเฉลี่ยของสินทรัพย์ (ปี)	7
ค่าเสื่อมราคาของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์สำหรับปี 25X2 (ตามวิธีใหม่)	2,000

### หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

ตั้งแต่ปี 25X2 เป็นต้นมา บริษัท เดลต้า จำกัด ได้มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีเกี่ยวกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เพื่อให้เป็นไปตามวิธีแยกส่วนประกอบ (component approach) ในขณะเดียวกันก็มีการเริ่มใช้วิธีการตีราคาใหม่ ผู้บริหารของบริษัทเห็นว่านโยบายดังกล่าวสามารถให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเพิ่มขึ้น เนื่องจากให้ความถูกต้องในส่วนประกอบของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมทั้งยังให้มูลค่าที่เป็นปัจจุบัน กิจการได้ใช้นโยบายดังกล่าวโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปตั้งแต่ปี 25X2 เนื่องจากบริษัทไม่สามารถประมาณผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายดังกล่าวเพื่อใช้ปรับปรุงย้อนหลัง หรือเปลี่ยนทันทีก่อนหน้านี้ ดังนั้น การใช้นโยบายการบัญชีนี้จึงไม่มีผลกระทบกับงบการเงินปีก่อน โดยผลกระทบดังกล่าวสำหรับปีปัจจุบัน ทำให้มูลค่าตามบัญชีของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ณ วันต้นปี 25X2 เพิ่มขึ้นจำนวน 6,000 บาท ภาษีเงินได้รอดัดบัญชีต้นงวดเพิ่มขึ้นจำนวน 1,800 บาท ส่วนเกินมูลค่าจากการตีราคาสินทรัพย์ ณ วันต้นปีเกิดขึ้น จำนวน 4,200 บาท ค่าเสื่อมราคาเพิ่มขึ้นจำนวน 500 บาท และค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ลดลงจำนวน 150 บาท



# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552)

## เรื่อง

### เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 10 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม 2551 (IAS 10 : Events After the Reporting Period (Bound volume 2009))

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
บทนำ	บทนำ1-บทนำ4
วัตถุประสงค์	1
ขอบเขต	2
คำนิยาม	3-7
การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า	8-13
เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง	8-9
เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง	10-11
เงินปันผล	12-13
การดำเนินงานต่อเนื่อง	14-16
การเปิดเผยข้อมูล	17-22
วันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน	17-18
การปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้เกี่ยวกับสถานการณ์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน	19-20
เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง	21-22
วันถือปฏิบัติ	23
การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม	24

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 24 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

## บทนำ

บทนำ 1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2549) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล และให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ

## เหตุผลในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

บทนำ 2. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน นี้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้เห็นสมควรให้ปรับปรุงใหม่ เนื่องจากยังคงมีข้อสงสัยและข้อวิจารณ์มาตรฐานโดยผู้กำกับดูแลหลักทรัพย์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และฝ่ายอื่นที่สนใจ โดยวัตถุประสงค์ของโครงการนี้ คือ เพื่อให้ลดหรือกำจัดทางเลือก ลดความซ้ำซ้อนและความขัดแย้งภายในมาตรฐานเพื่อจัดการกับปัญหาที่มีแนวโน้มไปในทางเดียวกันและเพื่อปรับปรุงเรื่องอื่นด้วย

บทนำ 3. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

บทนำ 4. (บทนำนี้ไม่เกี่ยวข้อง)

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน

## วัตถุประสงค์

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้
  - 1.1 เพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องนำเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานมาปรับปรุงรายการในงบการเงิน และ
  - 1.2 เพื่อกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงินและ เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องไม่จัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานชี้ให้เห็นว่าข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่อง ไม่เหมาะสม

## ขอบเขต

2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเหตุการณ์ ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

## คำนิยาม

3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

**เหตุการณ์ภายหลังรอบ ระยะเวลา รายงาน** หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน กับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์ นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าว สามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

- 1) เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มี อยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน (เหตุการณ์ ภายหลังรอบระยะเวลา รายงานที่ต้องปรับปรุง) และ
- 2) เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้น ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน (เหตุการณ์ภายหลัง รอบระยะเวลา รายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง)

4. ขั้นตอนที่เกี่ยวข้องในการอนุมัติให้ออกงบการเงินจะแตกต่างกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับโครงสร้างการบริหาร ข้อบังคับและระเบียบปฏิบัติต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดในการจัดทำและสรุปงบการเงิน
5. ในบางกรณี กิจการถูกกำหนดให้นำเสนองบการเงินเพื่อให้ผู้ถือหุ้นอนุมัติหลังจากที่มีการออก งบการเงินแล้ว ในกรณีดังกล่าว ถือว่ามีการอนุมัติให้ออกงบการเงิน ณ วันที่ออกงบการเงิน มิใช่วันที่ผู้ถือหุ้นอนุมัติงบการเงิน

ตัวอย่าง
วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 25x2 ฝ่ายบริหารของกิจการได้จัดทำร่างงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 แล้วเสร็จ
วันที่ 18 มีนาคม 25x2 คณะกรรมการบริษัทได้ทบทวนงบการเงินและอนุมัติให้ออกงบการเงิน
วันที่ 19 มีนาคม 25x2 กิจการได้ประกาศกำไรของกิจการและข้อมูลทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง
วันที่ 1 เมษายน 25x2 งบการเงินได้ถูกจัดเตรียมให้ผู้ถือหุ้นและบุคคลอื่น ๆ
วันที่ 15 พฤษภาคม 25x2 ผู้ถือหุ้นอนุมัติงบการเงินในการประชุมประจำปี และ
วันที่ 17 พฤษภาคม 25x2 งบการเงินที่ได้รับการอนุมัติได้ถูกนำเสนอให้แก่หน่วยงานกำกับดูแล งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ออกในวันที่ 18 มีนาคม 25x2 (วันที่คณะกรรมการบริษัทอนุมัติให้ออก)

6. ในบางกรณี ฝ่ายบริหารของกิจการถูกกำหนดให้ออกงบการเงินเพื่อให้คณะกรรมการกำกับดูแล (ที่ประกอบด้วยผู้ที่ไม่ใช่กรรมการบริหารเท่านั้น) อนุมัติ ในกรณีดังกล่าวถือว่าการอนุมัติให้ออก งบการเงินเมื่อฝ่ายบริหารอนุมัติให้ออกงบการเงินเพื่อนำเสนอต่อคณะกรรมการดังกล่าว

ตัวอย่าง
วันที่ 18 มีนาคม 25x2 ฝ่ายบริหารของกิจการได้อนุมัติให้ออกงบการเงินเพื่อเสนอต่อ คณะกรรมการกำกับดูแล โดยคณะกรรมการที่กำกับดูแลดังกล่าวประกอบด้วยผู้ที่ไม่ใช่ กรรมการบริหาร และอาจรวมถึงตัวแทนพนักงานและผู้มีส่วนได้เสียจากภายนอก
วันที่ 26 มีนาคม 25x2 คณะกรรมการที่กำกับดูแลได้อนุมัติงบการเงิน
วันที่ 1 เมษายน 25x2 งบการเงินดังกล่าวได้ถูกจัดเตรียมให้ผู้ถือหุ้นและบุคคลอื่น
วันที่ 15 พฤษภาคม 25x2 ผู้ถือหุ้นอนุมัติงบการเงินในการประชุมประจำปี และ
วันที่ 17 พฤษภาคม 25x2 งบการเงินที่ได้รับการอนุมัติได้ถูกนำเสนอให้แก่หน่วยงานกำกับดูแล งบการเงินได้รับการอนุมัติให้ออกในวันที่ 18 มีนาคม 25x2 (วันที่ฝ่ายบริหารอนุมัติให้ออก งบการเงินเพื่อเสนอต่อคณะกรรมการที่กำกับดูแล)

7. เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน รวมถึงเหตุการณ์ทุกเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่อนุมัติให้ออกงบการเงิน แม้ว่าเหตุการณ์เหล่านั้นเกิดขึ้นภายหลังการประกาศผลกำไรหรือข้อมูลทางการเงินอื่นให้สาธารณชนทราบ

## การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

### เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง

8. กิจการต้องปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง
9. ตัวอย่างของเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้กิจการต้องปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ไว้ในงบการเงิน หรือต้องรับรู้รายการที่ไม่เคยรับรู้มาก่อนมีดังต่อไปนี้
  - 9.1 คำพิพากษาของคดีความในศาลภายหลังรอบระยะเวลารายงานซึ่งยืนยันว่ากิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ให้กิจการปรับปรุงจำนวนประมาณการที่เกี่ยวข้องกับคดีความในศาลที่รับรู้ไว้ก่อนหน้านี้ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น หรือรับรู้ประมาณการหนี้สินที่ตั้งขึ้นใหม่ กิจการมิใช่เพียงเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเท่านั้น เนื่องจากคำพิพากษาของศาลให้หลักฐานเพิ่มเติมที่สามารถนำไปพิจารณาตามย่อหน้าที่ 16 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
  - 9.2 ข้อมูลที่ได้รับภายหลังรอบระยะเวลารายงานชี้ให้เห็นว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หรือจำนวนผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่เคยรับรู้ไว้สำหรับสินทรัพย์จำเป็นต้องปรับปรุง ตัวอย่างเช่น
    - 9.2.1 การล้มละลายของลูกหนี้ที่เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน โดยปกติจะเป็นการยืนยันว่าผลขาดทุนจากลูกหนี้การค้าได้เกิดขึ้นแล้ว ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน และกิจการต้องปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของลูกหนี้การค้า และ
    - 9.2.2 การขายสินค้าคงเหลือภายหลังรอบระยะเวลารายงานอาจให้หลักฐานเกี่ยวกับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน
  - 9.3 การกำหนดภายหลังรอบระยะเวลารายงานสำหรับต้นทุนของสินทรัพย์ที่ซื้อหรือสิ่งตอบแทนจากสินทรัพย์ที่ขายก่อนวันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน
  - 9.4 การกำหนดภายหลังรอบระยะเวลา รายงานสำหรับจำนวนส่วนแบ่งกำไรหรือการจ่ายโบนัส หากกิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายในปัจจุบัน หรือภาระผูกพันจากการอนุমান ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานที่จะต้องจ่ายส่วนแบ่งกำไรหรือโบนัสนั้น ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ก่อนวัน

สิ้นรอบระยะเวลารายงาน (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน (เมื่อมีการประกาศใช้))

#### 9.5 การพบการทุจริตหรือข้อผิดพลาดที่แสดงให้เห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

##### เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

10. กิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ในงบการเงินเพื่อสะท้อนถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง
11. ตัวอย่างของเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง ได้แก่ การลดลงของราคาตลาดของเงินลงทุนระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน โดยปกติการลดลงของราคาตลาดจะไม่มีความสัมพันธ์กับสถานะของเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน แต่จะสะท้อนให้เห็นถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในงวดถัดไป ดังนั้น กิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนเงินลงทุนที่รับรู้ไว้ในงบการเงิน ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนเงินลงทุนที่เปิดเผยไว้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานให้เป็นปัจจุบัน แม้ว่ากิจการอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 21

##### เงินปันผล

12. หากกิจการประกาศจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือตราสารทุน (ดูคำนิยามของคำว่า “ตราสารทุน” ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)) ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องไม่รับรู้เงินปันผลดังกล่าวเป็นหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
13. ถ้ามีการประกาศจ่ายเงินปันผลหลังรอบระยะเวลารายงาน แต่ก่อนวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน เงินปันผลดังกล่าวต้องไม่รับรู้เป็นหนี้สิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจากเงินปันผลดังกล่าวไม่เป็นภาระผูกพัน ณ เวลาดังกล่าว เงินปันผลดังกล่าวต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

##### การดำเนินงานต่อเนื่อง

14. กิจการต้องไม่จัดทำงบการเงินโดยใช้เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง หากภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน ฝ่ายบริหารของกิจการตั้งใจที่จะเลิกกิจการหรือหยุดการดำเนินงาน หรือฝ่ายบริหารจำเป็นต้องเลิกกิจการหรือหยุดการดำเนินงานเนื่องจากไม่มีทางเลือกอื่นที่สามารถทำได้

15. ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินที่เสื่อมลงภายหลังรอบระยะเวลารายงานอาจชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นที่จะต้องทบทวนข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องที่กิจการใช้แล้วยังเหมาะสมอยู่หรือไม่ หากข้อสมมติเกี่ยวกับการดำเนินงานต่อเนื่องไม่เหมาะสมที่กิจการจะใช้อีกต่อไป ผลกระทบจะเกิดขึ้นในวงกว้างจนทำให้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องเปลี่ยนเกณฑ์การบันทึกบัญชีที่ใช้อยู่ให้มีหลักการพื้นฐานต่างไปจากเดิม มากกว่าที่จะปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ไว้ตามเกณฑ์การบันทึกบัญชีเดิม
16. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนอทางการเงิน ระบุเป็นการเฉพาะให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล เมื่อเป็นไปตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้
  - 16.1 กิจการไม่ได้จัดทำงบการเงินตามเกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง
  - 16.2 ฝ่ายบริหารของกิจการทราบถึงความไม่แน่นอนที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดความสงสัยอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถของกิจการในการดำเนินงานต่อเนื่อง กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเหตุการณ์หรือสถานการณ์ดังกล่าว แม้ว่าอาจเกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

## การเปิดเผยข้อมูล

### วันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน

17. กิจการต้องเปิดเผยวันที่ได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน และผู้ให้การอนุมัติงบการเงิน หากผู้เป็นเจ้าของกิจการหรือบุคคลอื่นมีอำนาจแก้ไขงบการเงิน หลังจากที่ได้มีการออกงบการเงินแล้ว กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
18. เป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ใช้งบการเงินควรทราบว่ามีการอนุมัติให้ออกงบการเงินเมื่อใด เนื่องจากงบการเงินนั้นจะไม่สะท้อนถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ดังกล่าว

### การปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้เกี่ยวกับสถานการณ์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานให้เป็นปัจจุบัน

19. หากกิจการได้รับข้อมูลภายหลังรอบระยะเวลารายงานเกี่ยวกับสถานการณ์ที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับสถานการณ์ดังกล่าวให้เป็นปัจจุบันตามข้อมูลใหม่ที่ได้รับมา
20. ในบางกรณี กิจการจำเป็นต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินให้เป็นปัจจุบันเพื่อสะท้อนถึงข้อมูลที่ได้รับภายหลังรอบระยะเวลารายงาน แม้ว่าข้อมูลดังกล่าวจะไม่มีผลกระทบต่อจำนวนที่กิจการได้รับรู้ไว้ในงบการเงินก็ตาม ตัวอย่างของกรณีที่ทำให้กิจการต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยไว้ให้เป็นปัจจุบัน ได้แก่ กรณีที่กิจการได้รับหลักฐานเพิ่มเติมภายหลังรอบระยะเวลารายงานเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน นอกเหนือจากการที่กิจการต้องพิจารณาว่าจะรับรู้



หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเป็นประมาณการหนี้สินในงบการเงินหรือเปลี่ยนแปลงประมาณการหนี้สิน (ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น) หรือไม่ กิจการต้องปรับข้อมูลที่เปิดเผยสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นให้เป็นปัจจุบันโดยใช้หลักฐานที่ได้รับมาใหม่นั้น

### เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

21. เมื่อเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงมีสาระสำคัญ การไม่เปิดเผยข้อมูลสามารถทำให้มีผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้สำหรับเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุงแต่ละประเภทที่เป็นสาระสำคัญ

21.1 ลักษณะของเหตุการณ์ดังกล่าว

21.2 ประมาณการผลกระทบต่อทางการเงิน หรือคำอธิบายที่ว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลกระทบต่อดังกล่าวได้

22. ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง แต่โดยปกติมีผลทำให้มีการเปิดเผยข้อมูล

22.1 การรวมธุรกิจที่สำคัญภายหลังรอบระยะเวลารายงาน (ดูมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การรวมธุรกิจ (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเป็นการเฉพาะในกรณีดังกล่าว) หรือการจำหน่ายบริษัทย่อยที่สำคัญ

22.2 การประกาศแผนยกเลิกการดำเนินงาน

22.3 การซื้อสินทรัพย์ที่สำคัญ การจัดประเภทสินทรัพย์เป็นถือไว้เพื่อขายตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก การจำหน่ายสินทรัพย์อื่น หรือการที่รัฐบาลเวนคืนหรือยึดสินทรัพย์ที่สำคัญ

22.4 ความเสียหายในโรงงานผลิตที่สำคัญที่เกิดจากอัคคีภัยภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

22.5 การประกาศหรือการเริ่มต้นปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างที่สำคัญ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น)

22.6 รายการเกี่ยวกับหุ้นสามัญและตราสารที่อาจเปลี่ยนเป็นหุ้นสามัญที่สำคัญภายหลังรอบระยะเวลารายงาน (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น กำหนดให้กิจการเปิดเผยคำอธิบายเกี่ยวกับรายการดังกล่าว นอกเหนือจากกรณีที่รายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการตั้งขึ้นเป็นทุน หรือการให้หุ้นโบนัส การแตกหุ้น หรือการรวมหุ้น

ซึ่งถูกกำหนดให้ต้องมีการปรับปรุงรายการตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง กำไรต่อหุ้น)

- 22.7 การเปลี่ยนแปลงขนาดใหญ่ที่ไม่เป็นปกติภายหลังรอบระยะเวลารายงานในราคาสินทรัพย์หรืออัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
- 22.8 การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือกฎหมายภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้หรือมีการประกาศภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อภาษีเงินได้ในงวดปัจจุบัน สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอตัดบัญชี และหนี้สินภาษีเงินได้รอตัดบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้)
- 22.9 การเกิดการให้ค้ำประกันสัญญาหรือหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นที่มีนัยสำคัญ เช่น การค้าประกันที่มีนัยสำคัญ และ
- 22.10 การเริ่มต้นของคดีความที่สำคัญซึ่งเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

### วันถือปฏิบัติ

- 23. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ทั้งนี้ สนับสนุนให้นำไปใช้ก่อนวันถือปฏิบัติ หากกิจการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไปถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 มกราคม 2554 กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

### การยกเลิกมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม

- 24. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2549) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล

# มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552)

## เรื่อง

### สัญญาก่อสร้าง

#### คำแถลงการณ์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 11 เรื่อง สัญญาก่อสร้าง พ.ศ.2552 ซึ่งเป็นการแก้ไขของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี. ระหว่างประเทศที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2551 (IAS No.11 Construction Contracts (Bound volume 2009))

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2550)

## สารบัญ

	ย่อหน้าที่
วัตถุประสงค์	
ขอบเขต	1-2
คำนิยาม	3-6
การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง	7-10
รายได้ค่าก่อสร้าง	11-15
ต้นทุนการก่อสร้าง	16-21
การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง	22-35
การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น	36-37
การเปลี่ยนแปลงประมาณการ	38
การเปิดเผยข้อมูล	39-45
วันที่ปฏิบัติ	46
ภาคผนวก	
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายบัญชี	
การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย	
การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง	

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยย่อหน้าที่ 1 ถึง 46 ทุกย่อหน้ามีความสำคัญเท่ากัน และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้ แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐาน การบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

### วัตถุประสงค์

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับรายได้และต้นทุนของ สัญญาก่อสร้าง ประเด็นหลักทางการบัญชีที่เกี่ยวกับสัญญาก่อสร้างคือ การปันส่วนรายได้และต้นทุนให้กับงวดบัญชีที่มีการก่อสร้างเนื่องจากลักษณะของงานก่อสร้างส่วนใหญ่มีวันที่เริ่มต้นก่อสร้างกับวันที่สิ้นสุด การก่อสร้างต่างงวดบัญชีกัน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้เกณฑ์การรับรู้รายการตามทีระบุไว้ในแม่บท การบัญชีเพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นเป็นรายได้ และค่าใช้จ่ายไว้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ยังได้ให้แนวทางปฏิบัติ เกี่ยวกับเกณฑ์การรับรู้รายการดังกล่าว

### ขอบเขต

1. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการบัญชีสำหรับสัญญาก่อสร้างในงบการเงิน ของกิจการที่รับงานก่อสร้าง
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญา ก่อสร้าง

### คำนิยาม

3. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายโดยเฉพาะ ดังนี้

สัญญาก่อสร้าง	หมายถึง	สัญญาที่ทำขึ้นโดยเฉพาะเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์ รายการเดี่ยว หรือก่อสร้างสินทรัพย์หลาย รายการซึ่งสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด หรือต้อง พึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและ หน้าที่ หรือวัตถุประสงค์ในการใช้ประโยชน์ ขั้นสุดท้าย
สัญญาราคาคงที่	หมายถึง	สัญญาก่อสร้างซึ่งมีการตกลงด้วยราคาคงที่ หรือด้วย อัตราคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่ง ระบุไว้ในสัญญา ในบางกรณีราคาหรืออัตราที่

ตกลงกันขึ้นอยู่กับ การเปลี่ยนแปลงของต้นทุน  
ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา

**สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม หมายถึง**

สัญญาก่อสร้างซึ่งกิจการจะได้รับคืนต้นทุน  
ตามที่ตกลงกันบวกส่วนเพิ่มซึ่งส่วนเพิ่มนั้น  
กำหนดเป็นอัตราร้อยละของต้นทุนดังกล่าว  
หรือเป็นจำนวนคงที่

4. สัญญาก่อสร้างอาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์เพียงรายการเดียว เช่น สะพาน ตึก เชื้อน  
ท่อส่งน้ำมัน ถนน เรือ หรืออุโมงค์ หรืออาจทำขึ้นเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการซึ่งสัมพันธ์  
กันอย่างใกล้ชิดหรือต้องพึ่งพากันในด้านการออกแบบ เทคโนโลยีและหน้าที่ หรือวัตถุประสงค์  
ในการใช้ประโยชน์ขั้นสุดท้าย ตัวอย่างเช่น สัญญาก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันและสัญญาก่อสร้าง  
โรงงานและอุปกรณ์หลายรายการซึ่งมีความสัมพันธ์กัน
5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้สัญญาก่อสร้างรวมถึงสัญญาต่อไปนี้
  - 5.1 สัญญาการให้บริการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการก่อสร้างสินทรัพย์ เช่น สัญญาว่าจ้าง  
ผู้จัดการโครงการ หรือสถาปนิก
  - 5.2 สัญญาการซ่อมบำรุงหรือการรื้อถอนสินทรัพย์และสัญญาฟื้นฟูสภาพแวดล้อมภายหลัง  
การรื้อถอนสินทรัพย์
6. สัญญาก่อสร้างทำได้ในหลายลักษณะ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ระบุถึงสัญญาก่อสร้าง 2 ลักษณะ  
คือ สัญญาราคาคงที่และสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม สัญญาก่อสร้างบางสัญญาอาจมีลักษณะ  
ผสมของทั้งสองลักษณะ เช่น สัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มซึ่งกำหนดราคาไว้ไม่ให้สูงเกินกว่าราคา  
ที่ได้ตกลงกันไว้ ในสถานการณ์ดังกล่าวกิจการจำเป็นต้องพิจารณาเงื่อนไขทุกข้อตามที่ระบุไว้ใน  
ย่อหน้าที่ 23 และ 24 เพื่อกำหนดว่าเมื่อใดกิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย

#### **การรวมและการแยกสัญญาก่อสร้าง**

7. ตามปกติ ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ใช้ปฏิบัติกับสัญญาก่อสร้างแต่ละสัญญา  
แยกจากกัน อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ กิจการต้องนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาใช้ปฏิบัติ  
กับส่วนประกอบต่างๆ ที่สามารถระบุแยกออกมาได้ของสัญญาหรือกลุ่มของสัญญาเพื่อแสดง  
ให้เห็นถึงเนื้อหาของสัญญาหรือกลุ่มของสัญญาก่อสร้าง
8. เมื่อกิจการทำสัญญาเพื่อก่อสร้างสินทรัพย์หลายรายการ การก่อสร้างสินทรัพย์แต่ละรายการ  
ให้ถือเสมือนว่าได้มีการทำสัญญาก่อสร้างแยกจากกัน หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 8.1 สินทรัพย์แต่ละรายการมีข้อเสนอที่แยกจากกัน
  - 8.2 สินทรัพย์แต่ละรายการมีการต่อรองแยกจากกัน นอกจากนี้ กิจการและผู้ว่าจ้าง  
สามารถยอมรับหรือปฏิเสธสัญญาส่วนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์แต่ละรายการได้
  - 8.3 ต้นทุนและรายได้ของสินทรัพย์แต่ละรายการสามารถระบุได้

9. กิจการต้องปฏิบัติต่อกลุ่มสัญญาก่อสร้างเสมือนว่าเป็นสัญญาเดี่ยว ไม่ว่ากลุ่มสัญญานั้นจะทำกับผู้ว่าจ้างเพียงรายเดียวหรือหลายราย หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 9.1 สัญญาหลายสัญญามีการต่อรองร่วมกันในลักษณะของสัญญาชุดเดียวกัน
  - 9.2 สัญญาทุกสัญญามีความสัมพันธ์กันอย่างมากจนทำให้สัญญาแต่ละสัญญาเป็นส่วนหนึ่งของโครงการเดียวซึ่งมีอัตรากำไรร่วมกัน
  - 9.3 การปฏิบัติตามสัญญาทุกสัญญาเกิดขึ้นในเวลาเดียวกัน หรือเกิดขึ้นเป็นลำดับต่อเนื่องกัน
10. สัญญาก่อสร้างอาจให้สิทธิแก่ผู้ว่าจ้างหรืออาจมีการแก้ไขเพื่อให้ผู้ว่าจ้างว่าจ้างกิจการให้ก่อสร้างสินทรัพย์เพิ่มเติมได้ สินทรัพย์ที่สร้างเพิ่มเติมนี้ กิจการต้องปฏิบัติเสมือนว่าเป็นสัญญาก่อสร้างแยกต่างหาก เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้
  - 10.1 สินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากสินทรัพย์ที่ระบุในสัญญาเดิม ไม่ว่าจะเป็นการออกแบบ เทคโนโลยี หรือการใช้ประโยชน์
  - 10.2 การต่อรองราคาของสินทรัพย์ที่ก่อสร้างเพิ่มเติมไม่ได้คำนึงถึงราคาตามสัญญาเดิม

#### รายได้ค่าก่อสร้าง

11. รายได้ค่าก่อสร้างประกอบด้วย
  - 11.1 จำนวนรายได้เมื่อเริ่มแรกตามที่ตกลงไว้ในสัญญา และ
  - 11.2 จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสัญญาอันเกิดจากการตัดแปลงงาน การเรียกร้องค่าชดเชย หรือการจ่ายเงินเพื่อจูงใจ หากเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
    - 11.2.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะก่อให้เกิดรายได้
    - 11.2.2 สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
12. กิจการต้องวัดมูลค่ารายได้ค่าก่อสร้างด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือที่ค้างรับ การวัดมูลค่าของรายได้จะถูกกระทบจากความไม่แน่นอนต่าง ๆ ซึ่งขึ้นอยู่กับผลของเหตุการณ์ในอนาคต กิจการจึงต้องทบทวนประมาณการเมื่อมีเหตุการณ์เกิดขึ้นหรือเมื่อความไม่แน่นอนนั้นหมดไป ดังนั้น จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างในแต่ละงวดอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงดังตัวอย่างต่อไปนี้
  - 12.1 กิจการและผู้ว่าจ้างอาจตกลงตัดแปลงงานหรือตกลงเกี่ยวกับค่าเสียหายที่ทำให้รายได้ค่าก่อสร้างในงวดต่อมาเพิ่มขึ้นหรือลดลงจากที่เคยตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา
  - 12.2 จำนวนรายได้ที่ตกลงไว้ตามสัญญาราคาคงที่อาจเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของต้นทุน ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในสัญญา
  - 12.3 จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างอาจลดลงเนื่องจากค่าปรับที่เกิดจากความล่าช้าซึ่งเป็นความผิดของกิจการที่ไม่สามารถปฏิบัติงานให้แล้วเสร็จตามสัญญา
  - 12.4 สัญญาราคาคงที่กำหนดจากราคาคงที่ต่อหน่วยของผลผลิตซึ่งทำให้รายได้ค่าก่อสร้างเพิ่มขึ้นเมื่อจำนวนหน่วยของผลผลิตเพิ่มขึ้น

13. การตัดแปลงงานตามคำสั่งของผู้ว่าจ้างจะทำให้ขอบเขตงานตามสัญญาเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งอาจทำให้รายได้ค่าก่อสร้างเพิ่มขึ้นหรือลดลง ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงรายละเอียดหรือการออกแบบของสินทรัพย์ หรือการเปลี่ยนแปลงระยะเวลาของสัญญา จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการตัดแปลงงานจะรวมเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 13.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ว่าจ้างจะอนุมัติการตัดแปลงงานและจำนวนรายได้ที่เกิดจากการตัดแปลงนั้น
- 13.2 สามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
14. ค่าชดเชย หมายถึง จำนวนที่กิจการจะเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างหรือบุคคลที่สามเพื่อเรียกคืนต้นทุนที่ไม่ได้รวมอยู่ในราคาตามสัญญา ค่าชดเชยอาจเกิดจากผู้ว่าจ้างทำให้การก่อสร้างล่าช้า ความผิดพลาดในการกำหนดรายละเอียดที่ใช้ หรือในการออกแบบ หรือเกิดจากการตัดแปลงงานที่ยังมีข้อโต้แย้งกันอยู่ การวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ที่เกิดขึ้นจากค่าชดเชยมีความไม่แน่นอนสูงและมักขึ้นอยู่กับผลของการเจรจา ดังนั้น กิจการจะรวมค่าชดเชยเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 14.1 มีการเจรจาถึงขั้นตกลงซึ่งทำให้มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ว่าจ้างจะรับผิดชอบต่อการเรียกร้องนั้น
- 14.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผู้ว่าจ้างจะยอมรับจำนวนเงินนั้นและเป็นจำนวนเงินที่สามารถวัดมูลค่าที่ผู้ว่าจ้างจะรับผิดชอบได้อย่างน่าเชื่อถือ
15. จำนวนที่จ่ายให้เพื่อจูงใจ หมายถึง จำนวนเพิ่มเติมที่กิจการได้รับหากผลงานเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้หรือสูงกว่า ตัวอย่างเช่น สัญญาอาจจะระบุให้มีการจ่ายเงินจูงใจแก่กิจการหากงานก่อสร้างแล้วเสร็จก่อนสัญญา กิจการจะรวมเงินจูงใจเป็นรายได้ค่าก่อสร้างได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
- 15.1 งานก่อสร้างแล้วเสร็จจนถึงขั้นที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ผลงานจะเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้หรือสูงกว่า
- 15.2 สามารถวัดมูลค่าของจำนวนเงินที่จ่ายให้เพื่อจูงใจได้อย่างน่าเชื่อถือ

### ต้นทุนการก่อสร้าง

16. ต้นทุนการก่อสร้างประกอบด้วยรายการทุกข้อต่อไปนี้
- 16.1 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญา
- 16.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างโดยทั่วไปซึ่งสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างตามสัญญา
- 16.3 ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างได้ภายในไตรมาสของสัญญาก่อสร้าง
17. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานก่อสร้างตามสัญญารวมถึงรายการต่อไปนี้
- 17.1 ต้นทุนค่าแรงงานและค่าควบคุมงานที่เกิดขึ้น ณ สถานที่ก่อสร้าง
- 17.2 ต้นทุนวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้าง
- 17.3 ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ที่ใช้ในการก่อสร้าง



- 17.4 ต้นทุนในการย้ายอาคาร เครื่องจักร และวัสดุไปหรือกลับจากสถานที่ก่อสร้าง
- 17.5 ต้นทุนในการเช่าอาคารและอุปกรณ์
- 17.6 ต้นทุนการออกแบบและการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้าง
- 17.7 ประมาณการต้นทุนในการแก้ไขและประกันผลงานซึ่งรวมถึงต้นทุนในการรับประกันที่คาดว่าจะเกิดขึ้น
- 17.8 ค่าชดเชยที่บุคคลที่สามเรียกร้อง

รายได้ที่กิจการได้รับจากผลพลอยได้ซึ่งไม่รวมอยู่ในรายได้ค่าก่อสร้างอาจนำไปลดต้นทุนข้างต้นได้ด้วยตัวอย่างเช่น รายได้จากการขายวัสดุเหลือใช้จากการก่อสร้าง หรือจากการจำหน่ายอาคารและอุปกรณ์เมื่อสิ้นสุดสัญญาก่อสร้าง

- 18. ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการก่อสร้างโดยทั่วไปและสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างรวมถึงรายการต่อไปนี้
  - 18.1 ค่าประกันภัย
  - 18.2 ต้นทุนการออกแบบและการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคซึ่งไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้าง
  - 18.3 ค่าโสหุ้ยการก่อสร้าง

กิจการต้องใช้วิธีการปันส่วนต้นทุนที่เป็นระบบและสมเหตุสมผลอย่างสม่ำเสมอเพื่อปันส่วนต้นทุนทุกประเภทที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เกณฑ์ที่ใช้ในการปันส่วนต้องเป็นเกณฑ์ที่กำหนดจากระดับการดำเนินงานตามปกติของกิจกรรมการก่อสร้าง ค่าโสหุ้ยการก่อสร้างรวมถึงต้นทุนในการจัดทำและประมวลผลค่าแรงงาน ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างโดยทั่วไป และสามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างยังรวมถึงต้นทุนการกู้ยืมหากกิจการถือปฏิบัติตามแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติตามที่ระบุในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

- 19. ต้นทุนอื่นที่สามารถเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างอาจรวมถึงต้นทุนการบริหารทั่วไปและต้นทุนในการพัฒนา ซึ่งต้องเป็นจำนวนที่กิจการสามารถเรียกเก็บตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญา
- 20. ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างหรือไม่สามารถปันส่วนให้กับงานก่อสร้างได้ต้องไม่นำไปรวมเป็นต้นทุนของสัญญาก่อสร้าง ต้นทุนดังกล่าวประกอบด้วย
  - 20.1 ต้นทุนการบริหารทั่วไปซึ่งการเรียกชำระคืนจากผู้ว่าจ้างไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา
  - 20.2 ต้นทุนในการขาย
  - 20.3 ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนาซึ่งการเรียกชำระคืนจากผู้ว่าจ้างไม่ได้ระบุไว้ในสัญญา และ
  - 20.4 ค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์ที่ไม่ได้ใช้งานซึ่งไม่ได้นำมาใช้ในงานก่อสร้างดังกล่าว
- 21. ต้นทุนการก่อสร้างรวมถึงต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่กิจการแน่ใจว่าได้รับงานก่อสร้างจนกระทั่งงานก่อสร้างนั้นแล้วเสร็จตามสัญญา อย่างไรก็ตามต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสัญญาก่อสร้างซึ่งเกิดขึ้นเพื่อประกันว่ากิจการจะได้รับงานก่อสร้างจะถือเป็นต้นทุน

การก่อสร้างหากสามารถระบุแยกต้นทุนดังกล่าวได้อย่างชัดเจน สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับงานก่อสร้างนั้น ถ้ากิจการเคยรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นเพื่อประกันว่ากิจการจะได้รับงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น หากในงวดต่อมากิจการได้รับงานก่อสร้างนั้นกิจการต้องไม่นำต้นทุนดังกล่าวกลับมารวมเป็นต้นทุนการก่อสร้าง

## การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนค่าก่อสร้าง

22. เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามลำดับ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
23. ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาราคาคงที่ กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 23.1 รายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - 23.2 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง
  - 23.3 ต้นทุนการก่อสร้างที่จะต้องจ่ายจนกระทั่งงานก่อสร้างแล้วเสร็จตามสัญญาสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ และขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ
  - 23.4 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งทำให้กิจการสามารถเปรียบเทียบต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจริงกับต้นทุนที่ได้ประมาณไว้
24. ในกรณีที่สัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่ม กิจการจะสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้
  - 24.1 มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้าง
  - 24.2 ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างสามารถระบุได้อย่างชัดเจนและวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ไม่ว่ากิจการจะสามารถเรียกต้นทุนนั้นคืนจากผู้ว่าจ้างได้หรือไม่
25. การรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายโดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างตามสัญญาเรียกว่าวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ วิธีนี้เป็นการจับคู่รายได้ค่าก่อสร้างกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นตามขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ซึ่งทำให้การรายงานเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย และกำไรมีความสัมพันธ์กับอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ดังนั้น วิธีนี้จึงให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับขอบเขตของกิจกรรมตามสัญญาก่อสร้างและผลงานที่ได้ทำในระหว่างงวด

26. ภายใต้วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างเป็นรายได้ในกำไรหรือขาดทุน ในงวดบัญชีที่ทำการก่อสร้าง โดยปกติ กิจการมักจะรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่ทำการก่อสร้าง อย่างไรก็ตาม ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญาส่วนที่คาดว่าจะสูงเกินกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญา ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
27. กิจการอาจมีต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการก่อสร้างที่ต้องทำในอนาคต ต้นทุนการก่อสร้างดังกล่าวให้รับรู้เป็นสินทรัพย์หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนนั้นคืน จำนวนต้นทุนดังกล่าวนี้ถือเป็นจำนวนเงินที่กิจการจะได้รับจากผู้ว่าจ้าง และมักจัดประเภทเป็นงานระหว่างก่อสร้าง
28. กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างนั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้นเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะเรียกเก็บได้ซึ่งได้นำไปรวมเป็นรายได้ตามสัญญาก่อสร้างและได้รับรู้เป็นรายได้ในกำไรหรือขาดทุนไปแล้ว จำนวนเงินที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้หรือจำนวนเงินที่ได้รับคืนไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่อีกต่อไป ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแทนที่จะนำไปปรับปรุงกับรายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญา
29. ตามปกติ กิจการสามารถประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือภายหลังการทำสัญญาที่ระบุถึงรายการทุกข้อต่อไปนี้
- 29.1 สิทธิตามกฎหมายของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในสินทรัพย์ที่ก่อสร้าง
  - 29.2 สิ่งตอบแทนที่จะแลกเปลี่ยนกัน
  - 29.3 ลักษณะและเงื่อนไขการชำระเงิน
- ตามปกติ กิจการต้องมีระบบการจัดทำงบประมาณและรายงานทางการเงินภายในที่มีประสิทธิผล เมื่อมีเหตุจำเป็นกิจการต้องทบทวนและปรับปรุงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามความคืบหน้าของงานก่อสร้าง การทบทวนและปรับปรุงประมาณการนี้ไม่ถือเป็นเหตุที่แสดงว่ากิจการไม่สามารถประมาณผลงานของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ
30. กิจการอาจกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างได้หลายลักษณะโดยใช้วิธีที่สามารถวัดผลของงานที่ทำได้อย่างน่าเชื่อถือ วิธีที่ใช้ขึ้นอยู่กับลักษณะของสัญญาซึ่งอาจรวมถึงวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้
- 30.1 อัตราส่วนของต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นของงานที่ทำเสร็จจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น
  - 30.2 การสำรวจเนื้องานที่ได้ทำแล้ว
  - 30.3 การสำรวจอัตราส่วนของงานก่อสร้างที่ทำเสร็จกับงานก่อสร้างทั้งหมดตามสัญญาโดยพิจารณาจากการสำรวจทางกายภาพ
- ทั้งนี้ ค่างวดงานและเงินรับล่วงหน้าจากผู้ว่าจ้างมักไม่สะท้อนให้เห็นถึงงานที่ทำเสร็จ

31. เมื่อกิจการกำหนดขึ้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยอ้างอิงกับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันต้องเป็นต้นทุนที่สะท้อนให้เห็นถึงงานที่ทำเสร็จเท่านั้น ตัวอย่างของต้นทุนการก่อสร้างที่ต้องไม่นำมารวมเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน ได้แก่
- 31.1 ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการก่อสร้างในอนาคต เช่น ต้นทุนของวัสดุที่ได้ส่งไปสถานที่ก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ หรือวัสดุที่ได้เตรียมไว้เพื่อใช้ในงานก่อสร้างแต่ยังไม่ได้นำไปใช้ เว้นแต่วัสดุดังกล่าวได้จัดทำขึ้นหรือสร้างขึ้นโดยเฉพาะสำหรับงานก่อสร้างนั้น
- 31.2 จำนวนที่จ่ายเป็นเงินล่วงหน้าให้กับผู้รับเหมาช่วงตามสัญญารับเหมาช่วง
32. เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อต่อไปนี้
- 32.1 กิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับต้นทุนนั้นคืน
- 32.2 กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย
- กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
33. ในช่วงแรกของการก่อสร้าง กิจการมักไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่อาจมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นคืน ดังนั้น กิจการต้องรับรู้รายได้เพียงไม่เกินจำนวนต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งต้องเป็นจำนวนที่สามารถเรียกคืนจากผู้ว่าจ้างได้ เมื่อกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือจะไม่มีกรรับรู้กำไร อย่างไรก็ตาม แม้ว่าผลของงานก่อสร้างไม่สามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่อาจมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นตามสัญญาจะสูงกว่ารายได้ทั้งสิ้นตามสัญญา ในกรณีนี้ ให้กิจการรับรู้จำนวนที่สูงกว่าดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายทันทีตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 36
34. กิจการต้องรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกคืนจากผู้ว่าจ้างได้ เป็นค่าใช้จ่ายทันที ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ในการเรียกคืนต้นทุนที่เกิดขึ้นจากผู้ว่าจ้างซึ่งกิจการอาจจำเป็นต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ได้แก่
- 34.1 สัญญาที่ไม่มีผลบังคับตามกฎหมายอย่างสมบูรณ์เนื่องจากมีข้อสงสัยอย่างมากเกี่ยวกับความถูกต้องของสัญญา
- 34.2 งานก่อสร้างตามสัญญาจะสำเร็จหรือไม่ขึ้นอยู่กับผลการตัดสินใจหรือการตีความตามกฎหมาย
- 34.3 งานก่อสร้างเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ที่อาจถูกเวนคืนหรือยึดคืน
- 34.4 ผู้ว่าจ้างไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญาก่อสร้าง หรือ
- 34.5 กิจการไม่สามารถปฏิบัติให้เสร็จสิ้นหรือบรรลุภาระผูกพันตามสัญญาก่อสร้างได้

35. เมื่อความไม่แน่นอนซึ่งทำให้กิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือได้หมดไป กิจการต้องรับรู้รายได้และต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับงานก่อสร้างตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 22 แทนการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32

#### การรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

36. เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นจะสูงกว่ารายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น กิจการต้องรับรู้ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที
37. ขาดทุนดังกล่าวต้องพิจารณาโดยไม่คำนึงว่า
- 37.1 งานก่อสร้างตามสัญญาได้เริ่มแล้วหรือไม่
  - 37.2 ชั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง หรือ
  - 37.3 จำนวนกำไรที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากสัญญาก่อสร้างอื่น ซึ่งไม่ถือเป็นสัญญาก่อสร้างเดียวตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 9

#### การเปลี่ยนแปลงประมาณการ

38. วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จต้องใช้จำนวนสะสมของรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างในแต่ละงวดบัญชีกับประมาณการรายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างตามสัญญาของงวดบัญชีปัจจุบัน ดังนั้น ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการรายได้ค่าก่อสร้าง หรือต้นทุนการก่อสร้าง หรือผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการผลของงานก่อสร้าง ให้ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่องนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด) ให้กิจการนำจำนวนประมาณการที่เปลี่ยนใหม่มาพิจารณากำหนดจำนวนรายได้ และค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและงวดต่อ ๆ ไป

#### การเปิดเผยข้อมูล

39. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้
- 39.1 จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด
  - 39.2 วิธีที่ใช้ในการกำหนดรายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด
  - 39.3 วิธีที่ใช้ในการกำหนดชั้นความสำเร็จของงานระหว่างก่อสร้าง
40. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เกี่ยวกับสัญญางานก่อสร้างระหว่างทำที่มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- 40.1 จำนวนรวมของต้นทุนที่เกิดขึ้นและกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) จนถึงปัจจุบัน
  - 40.2 จำนวนเงินรับล่วงหน้า
  - 40.3 จำนวนเงินประกันผลงาน

41. เงินประกันผลงาน หมายถึง จำนวนเงินงวดที่เรียกเก็บที่ยังไม่ได้รับชำระ จนกว่าจะเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินดังกล่าวหรือจนกว่าผู้รับจ้างจะแก้ไขข้อบกพร่องของงานก่อสร้างให้แล้วเสร็จ เงินงวดที่เรียกเก็บ หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้รับจ้างเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานที่ทำได้แล้วตามสัญญาไม่ว่าจำนวนดังกล่าว ผู้ว่าจ้างจะได้จ่ายแล้วหรือไม่ก็ตาม เงินรับล่วงหน้า หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้รับจ้างได้รับก่อนเริ่มปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกัน
42. **กิจการต้องแสดงรายการทุกข้อต่อไปนี้**
- 42.1 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญา เป็นสินทรัพย์ของกิจการ
- 42.2 จำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างทุกสัญญา เป็นหนี้สินของกิจการ
43. จำนวนเงินทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของ
- 43.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้หักด้วย
- 43.2 ผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ
- สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญา ซึ่งต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้) มีจำนวนเกินกว่าเงินงวดที่เรียกเก็บ
44. จำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นจำนวนสุทธิของ
- 44.1 ต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้หักด้วย
- 44.2 ผลรวมของขาดทุนที่รับรู้และเงินงวดที่เรียกเก็บ
- สำหรับงานก่อสร้างที่อยู่ระหว่างทำทุกสัญญาซึ่งเงินงวดที่เรียกเก็บมีจำนวนเกินกว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นบวกด้วยกำไรที่รับรู้ (หักด้วยขาดทุนที่รับรู้)
45. กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอาจเกิดจากรายการต่าง ๆ เช่น ต้นทุนในการรับประกันผลงาน การเรียกร้องค่าเสียหาย ค่าปรับ หรือผลขาดทุนอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้น

### วันถือปฏิบัติ

46. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป

## ภาคผนวก

ภาคผนวกนี้ทำขึ้นเพื่อเป็นแนวทางเท่านั้น และไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ภาคผนวกนี้ได้จัดทำขึ้นโดยครอบคลุมเรื่องดังต่อไปนี้

### ก) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี

กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญาราคาคงที่ด้วยวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยใช้อัตราส่วนของชั่วโมงแรงงานที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการชั่วโมงแรงงานทั้งสิ้นสำหรับงานก่อสร้างแต่ละงาน

กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญาต้นทุนบวกส่วนเพิ่มโดยใช้ต้นทุนที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับคืนบวกส่วนเพิ่มตามที่ตกลงไว้ในสัญญา โดยใช้อัตราส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น

### ข) การรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย

ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงให้เห็นถึงวิธีหนึ่งในการกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างและเวลาที่ต้องรับรู้รายได้ ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่าย (ดูย่อหน้าที่ 22 ถึง 35)

กิจการทำสัญญาก่อสร้างสะพานแบบสัญญาราคาคงที่เป็นจำนวน 9,000 ล้านบาท ดังนั้นรายได้ที่ตกลงตามสัญญามีจำนวน 9,000 ล้านบาท กิจการประมาณต้นทุนการก่อสร้างเมื่อเริ่มทำสัญญาไว้เป็นจำนวน 8,000 ล้านบาท โดยคาดว่าจะใช้เวลาในการก่อสร้าง 3 ปี

เมื่อสิ้นปีที่ 1 ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างของกิจการได้เพิ่มขึ้นเป็น 8,050 ล้านบาท

ในปีที่ 2 ผู้ว่าจ้างตกลงดัดแปลงงานตามสัญญาและเพิ่มรายได้ค่าก่อสร้างให้อีกจำนวน 200 ล้านบาท กิจการประมาณว่าต้นทุนการก่อสร้างในส่วนที่ดัดแปลงจะมีจำนวนเพิ่มขึ้น 150 ล้านบาท

เมื่อสิ้นปีที่ 2 ต้นทุนที่เกิดขึ้นได้รวมวัสดุที่เก็บไว้ ณ สถานที่ก่อสร้างเพื่อใช้ในงานก่อสร้างในปีที่ 3 จำนวน 100 ล้านบาท

กิจการกำหนดขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างโดยคำนวณจากอัตราส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้นซึ่งเป็นประมาณการครั้งสุดท้าย ตารางต่อไปนี้แสดงการสรุปผลข้อมูลทางการเงินในระหว่างงวดที่มีการก่อสร้าง

	หน่วย : ล้านบาท		
	ปีที่ 1	ปีที่ 2	ปีที่ 3
จำนวนรายได้ที่ตกลงไว้เมื่อเริ่มทำสัญญา	9,000	9,000	9,000
จำนวนรายได้จากการดัดแปลงงานก่อสร้าง	-	200	200
จำนวนรายได้ค่าก่อสร้างทั้งสิ้น	9,000	9,200	9,200
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบัน	2,093	6,168	8,200
ต้นทุนการก่อสร้างที่คาดว่าจะต้องจ่ายจนกระทั่งงานแล้วเสร็จ	5,957	2,032	-
ประมาณการต้นทุนการก่อสร้างทั้งสิ้น	8,050	8,200	8,200
ประมาณการกำไร	950	1,000	1,000
ขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง	26%	74%	100%

ขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้างสำหรับปีที่ 2 (74%) กำหนดโดยการนำต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันหักด้วยต้นทุนของวัสดุซึ่งเก็บไว้ที่สถานที่ก่อสร้างเพื่อใช้ในปีที่ 3 จำนวน 100 ล้านบาท

จำนวนรายได้ ต้นทุนการก่อสร้าง และกำไรที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวดเป็นเวลา 3 ปี มีดังนี้

	หน่วย : ล้านบาท		
	จำนวนสะสม จนถึงปัจจุบัน	จำนวนที่รับรู้ ในปีก่อน ๆ	จำนวนที่รับรู้ ในปีปัจจุบัน
<b>ปีที่ 1</b>			
รายได้ (9,000 x 26%)	2,340	-	2,340
ต้นทุนการก่อสร้าง (8,050 x 26%)	2,093	-	2,093
กำไร	247	-	247
<b>ปีที่ 2</b>			
รายได้ (9,200 x 74%)	6,808	2,340	4,468
ต้นทุนการก่อสร้าง (8,200 x 74%)	6,068	2,093	3,975
กำไร	740	247	493
<b>ปีที่ 3</b>			
รายได้ (9,200 x 100%)	9,200	6,808	2,392
ต้นทุนการก่อสร้าง	8,200	6,068	2,132
กำไร	1,000	740	260

**ค) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาก่อสร้าง**

บริษัทดำเนินการก่อสร้างมาจนถึงสิ้นปีที่ 1 โดยต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นทั้งสิ้นชำระเป็นเงินสดและเงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างและเงินรับล่วงหน้าได้รับชำระเป็นเงินสด ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นสำหรับสัญญาก่อสร้าง ข ค และ จ ได้รวมต้นทุนของวัสดุที่ซื้อมาแต่ยังไม่ได้ใช้ในงานก่อสร้าง ผู้ว่าจ้างได้ให้เงินล่วงหน้าแก่กิจการสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา ข ค และ จ ที่ยังไม่ได้เริ่มทำข้อมูลสำหรับงานระหว่างก่อสร้างทั้ง 5 สัญญาเมื่อสิ้นปีที่ 1 มีดังนี้



หน่วย : ล้านบาท

	สัญญา					รวม
	ก	ข	ค	ง	จ	
รายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้ (ย่อหน้า 22)	145	520	380	200	55	1,300
ต้นทุนการก่อสร้างที่รับรู้ (ย่อหน้า 22)	110	450	350	250	55	1,215
ขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นที่รับรู้ (ย่อหน้า 36)	-	-	-	40	30	70
กำไรที่รับรู้หักขาดทุนที่รับรู้	35	70	30	(90)	(30)	15
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด	110	510	450	250	100	1,420
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นซึ่งรับรู้เป็น	110	450	350	250	55	1,215
ค่าใช้จ่ายในระหว่างงวด (ย่อหน้า 22)						
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมใน	-	60	100	-	45	205
อนาคตซึ่งรับรู้เป็นสินทรัพย์ (ย่อหน้า 27)						
รายได้ค่าก่อสร้าง (ดูข้างต้น)	145	520	380	200	55	1,300
เงินงวดที่เรียกเก็บ (ย่อหน้า 41)	100	520	380	180	55	1,235
รายได้ค่าก่อสร้างตามสัญญาที่ยังไม่ได้เรียกเก็บ	45	-	-	20	-	65
เงินรับล่วงหน้า (ย่อหน้า 41)	-	80	20	-	25	125

ดังนั้น จำนวนที่ต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มีดังต่อไปนี้

หน่วย : ล้านบาท

รายได้ค่าก่อสร้างที่รับรู้เป็นรายได้ในระหว่างงวด (ย่อหน้า 39.1)	1,300
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นและกำไรที่รับรู้ (หักขาดทุนที่รับรู้) จนถึงปัจจุบัน (ย่อหน้า 40.1)	1,435
เงินล่วงหน้าที่ได้รับ (ย่อหน้า 40.2)	125
จำนวนทั้งสิ้นที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้างสำหรับงานก่อสร้างซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ (ย่อหน้า 42.1)	220
จำนวนทั้งสิ้นที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการสำหรับงานก่อสร้างซึ่งถือเป็นหนี้สิน (ย่อหน้า 42.2)	(20)

ข้อมูลรายละเอียดการคำนวณข้างล่างนี้เป็นเพียงตัวอย่างของการคำนวณเพื่อให้เกิดความเข้าใจเท่านั้นกิจการไม่จำเป็นต้องเปิดเผยรายละเอียดการคำนวณ ดังกล่าว

จำนวนเงินที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 40.1 42.1 และ 42.2 คำนวณดังต่อไปนี้

หน่วย : ล้านบาท

	สัญญา					รวม
	ก	ข	ค	ง	จ	
ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น	110	510	450	250	100	1,420
กำไรที่รับรู้หักขาดทุนที่รับรู้	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1,435
เงินงวดที่เรียกเก็บจากผู้ว่าจ้าง	100	520	380	180	55	1,235
เงินที่กิจการมีสิทธิเรียกร้องจากผู้ว่าจ้าง	45	60	100	-	15	220
เงินที่ผู้ว่าจ้างมีสิทธิเรียกร้องจากกิจการ	-	-	-	(20)	-	(20)

จำนวนเงินที่ต้องเปิดเผยตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 40.1 มีจำนวนเท่ากับจำนวนที่รับรู้ในงวดปัจจุบัน เนื่องจากเป็นการเปิดเผยข้อมูลของการดำเนินงานในปีแรกเท่านั้น