



ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ฉบับที่ ๒๙/๒๕๕๔

เรื่อง คำอธิบายเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

เพื่อสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกัน เกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ ๒๐/๒๕๕๔ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ฉบับลงวันที่ ๑๒ เมษายน ๒๕๕๔ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงออกประกาศฉบับนี้เพื่อให้คำอธิบายเพิ่มเติมในประเด็นที่สำคัญ ดังนี้

๑. บทที่ ๘ สินค้าคงเหลือ

๑.๑ การแสดงผลขาดทุนจากมูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้ผลขาดทุนจากมูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือเนื่องจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๑๐๐ สำหรับกรณีของกิจการที่ได้แสดงผลขาดทุนดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหาร หรือแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการต้องจัดประเภทผลขาดทุนดังกล่าวใหม่ในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ โดยแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ

๑.๒ ผลขาดทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ

ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้ผลขาดทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือ เช่น ขาดทุนจากสินค้าสูญหาย ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๑๐๐ สำหรับกรณีของกิจการที่ได้แสดงผลขาดทุนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย หรือแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการต้องจัดประเภทผลขาดทุนดังกล่าวใหม่ในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ โดยแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการบริหาร ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ

๒. บทที่ ๑๐ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

๒.๑ การรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับรายจ่ายในการซื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์

ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้ราคาทุน ตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๑๒๖ และ ๑๒๗ ให้กิจการใช้ราคาทุนเดิมต่อไปสำหรับสินทรัพย์ถาวร ที่ได้มาก่อนวันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานแรกที่น่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ จนกว่าจะมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการ เพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว และกิจการสามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งเมื่อเข้าเกณฑ์ดังกล่าวให้กิจการตั้งประมาณการที่ดีที่สุดสำหรับ การซื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์และรวมไว้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป และให้คิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรนั้นตามอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ และให้กิจการเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๒.๒ อาคารชุด

ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับอาคารชุดและสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๑๒๙ ให้กิจการบันทึกต้นทุนของการได้มาซึ่งอาคารชุดและสินทรัพย์ดังกล่าวไว้เป็นรายการสินทรัพย์หน่วยเดียวกัน โดยไม่แบ่งแยกที่ดินออกจากอาคาร ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ ๑๙/๒๕๕๔

สำหรับกรณีของกิจการที่ไม่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๑๒๙ มาก่อนและจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๑๒๙ เป็นครั้งแรก ให้กิจการใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป เพื่อบันทึกรายการอาคารชุดหรือสินทรัพย์ประเภทเดียวกันที่ได้มาก่อนวันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานแรกที่น่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ โดยให้กิจการปฏิบัติดังนี้

๑) ณ วันต้นงวด ให้กิจการปิดยอดคงเหลือทุกบัญชีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับรายการอาคารชุดนั้น เช่น ที่ดิน อาคารชุด ค่าเสื่อมราคาสะสม รวมทั้ง ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม และสินทรัพย์-ราคาที่ดีเพิ่ม (ถ้ามี) ไปเป็น ราคาที่ใช้แทนราคาทุน (Deemed cost)

๒) ให้กิจการประมาณมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ของอาคารชุดตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๑๔๑-๑๔๔

๓) ให้กิจการนำราคาที่ใช้แทนราคาทุน ตาม ข้อ ๑) มาหักออกด้วยมูลค่าคงเหลือ ตาม ข้อ ๒) เพื่อคำนวณจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคาของอาคารชุด ตามอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ใน ข้อ ๒)

และให้กิจการเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สำหรับกรณีการบันทึกราคาที่ดินเนื่องจากกิจการได้รับโฉนดที่แบ่งแยกได้ตามกฎหมายอาคารชุดเดิม ก็ให้กิจการบันทึกตามเดิมนั้น

๒.๓ การคิดค่าเสื่อมราคาแยกตามส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญ

ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละส่วนที่มีนัยสำคัญแยกต่างหากจากกันตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๑๓๗ ซึ่งหมายถึง การคิดค่าเสื่อมราคาจากต้นทุนของรายการที่แยกส่วนประกอบที่มีนัยสำคัญนั้น ให้กิจการคิดค่าเสื่อมราคาแยกตามส่วนประกอบที่สำคัญเฉพาะสินทรัพย์ถาวรที่ได้มาตั้งแต่วันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานแรก ที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ สำหรับสินทรัพย์ถาวรที่ได้มาก่อนวันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานแรก ที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ ให้คิดค่าเสื่อมราคารวมเป็นหน่วยเดียวกันต่อไป และให้กิจการเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๒.๔ การทบทวนมูลค่าคงเหลือ อายุการให้ประโยชน์และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

สำหรับการทบทวนมูลค่าคงเหลือ อายุการให้ประโยชน์ และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาตามย่อหน้าที่ ๑๔๑ และ ๑๔๖ ให้กิจการใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปกับสินทรัพย์ถาวรทุกรายการที่ได้มาก่อนวันต้นงวดของรอบระยะเวลารายงานแรก ที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ โดยกิจการไม่ต้องแก้ไขมูลค่าคงเหลือ อายุการให้ประโยชน์ และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ของสินทรัพย์ที่มีมูลค่าตามบัญชีคงเหลือที่ยกมา ณ วันต้นงวด ของรอบระยะเวลารายงานแรก ที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้

๒.๕ การวัดมูลค่ารายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ภายหลังการรับรู้รายการโดยใช้วิธีราคาทุน

ตามย่อหน้าที่ ๑๓๔ กำหนดให้กิจการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการโดยใช้วิธีราคาทุน สำหรับกรณีของกิจการที่ได้แสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้วิธีการตีราคาใหม่ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการจะต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมาเป็นวิธีราคาทุน โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป โดยให้กิจการปฏิบัติดังนี้

๑) ณ วันต้นงวด ให้กิจการปิดยอดคงเหลือทุกบัญชีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ส่วนที่มีการตีราคาใหม่ เช่น สินทรัพย์-ราคาที่ดีเพิ่ม ค่าเสื่อมราคาสะสม-ส่วนที่ดีราคาเพิ่มรวมทั้ง ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม ให้คงเหลือเฉพาะยอดตามวิธีราคาทุน

๒) ให้กิจการประมาณมูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๑๔๑-๑๔๔

๓) ให้กิจการนำราคาทุนที่คงเหลือตาม ข้อ ๑) มาหักออกด้วยมูลค่าคงเหลือตาม ข้อ ๒) เพื่อคำนวณจำนวนที่คิดค่าเสื่อมราคา ตามอายุการให้ประโยชน์ที่เหลืออยู่ ใน ข้อ ๒)

และให้กิจการเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ทั้งนี้กิจการอาจเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์เป็นข้อมูลเพิ่มเติมไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินก็ได้

๒.๖ การแสดงรายการสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย

ในการจัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายตามย่อหน้าที่ ๑๔๘-๑๔๙ นั้น หากกิจการได้จัดประเภทสินทรัพย์เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย โดยแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวใหม่ในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ โดยแสดงเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนตามย่อหน้าที่ ๑๔๙.๑ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ

๓. บทที่ ๑๑ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

๓.๑ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน

ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๑๔๘ เกี่ยวกับการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน หากกิจการมีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอน ซึ่งไม่ได้มีการตัดจำหน่าย ให้กิจการเปลี่ยนมากำหนดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอนดังกล่าวเท่ากับ ๑๐ ปี ตามข้อกำหนดของย่อหน้าที่ ๑๔๘ โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ดังนี้

๑) ณ วันต้นงวด ให้กิจการปิดยอดคงเหลือทุกบัญชีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้น ได้แก่ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสม รวมทั้ง ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์เพิ่ม และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน-ราคาที่ดีเพิ่ม (ถ้ามี) ไปเป็น ราคาที่ใช้แทนราคาทุน (Deemed cost)

๒) ให้กิจการกำหนดมูลค่างบเฉลี่ยของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามย่อหน้าที่ ๑๔๙ และกำหนดอายุการให้ประโยชน์เท่ากับ ๑๐ ปี โดยเริ่มตั้งแต่รอบระยะเวลารายงานแรกที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้

๓) ให้กิจการนำราคาที่ใช้แทนราคาทุน ตาม ข้อ ๑) มาหักออกด้วยมูลค่างบเฉลี่ย ตาม ข้อ ๒) เพื่อคำนวณจำนวนที่ตัดจำหน่ายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามอายุการให้ประโยชน์ ๑๐ ปี และให้กิจการเปิดเผยข้อเท็จจริงนี้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

๓.๒ ค่าความนิยม

ค่าความนิยม ไม่ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามคำนิยามในย่อหน้าที่ ๑๔๕ สำหรับกรณีที่กิจการได้แสดงค่าความนิยมเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการต้องจัดประเภทค่าความนิยมใหม่ โดยแสดงค่าความนิยมไว้เป็นรายการแยกต่างหากจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และตัดจำหน่ายภายใน ๑๐ ปี โดยเริ่มตั้งแต่รอบระยะเวลารายงานแรกที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้

๔. บทที่ ๑๒ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

กรณีกิจการที่จัดประเภทสินทรัพย์ถาวรที่เข้านิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ตามย่อหน้าที่ ๑๔๘ เป็นรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หรือสินทรัพย์อื่น ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการต้องจัดประเภทสินทรัพย์ถาวรดังกล่าวใหม่ในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ โดยแสดงเป็นรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ

สำหรับกรณีของกิจการที่ได้แสดงสินทรัพย์ถาวรที่เข้านิยามของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน โดยใช้วิธีการตีราคาใหม่ ก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการจะต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีมาเป็นวิธีราคาทุน โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ตามแนวทางที่กำหนดไว้ในข้อ ๒.๕ ของประกาศฉบับนี้ ก่อนจัดประเภทสินทรัพย์ถาวรดังกล่าวใหม่ ในงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบ โดยแสดงเป็นรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เพื่อประโยชน์ในการนำเสนองบการเงินเปรียบเทียบ

๕. บทที่ ๑๓ ต้นทุนการกู้ยืม

กรณีต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ตามย่อหน้าที่ ๒๒๒ ซึ่งให้รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ สำหรับกรณีที่กิจการที่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ต้นทุนนั้นเกิดขึ้นก่อนการประกาศใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ กิจการไม่ต้องปรับปรุงต้นทุนการกู้ยืมที่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายแล้วกลับมาเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์

๖. บทที่ ๑๖ ประเมินการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

ผลประโยชน์ของพนักงาน

ในการตั้งประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานโดยการใช้ประมาณการที่ดีที่สุดตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๓๐๔ และ ๓๑๐ ซึ่งประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน คือ จำนวนที่สมเหตุสมผลที่กิจการจะจ่ายเพื่อชำระภาระผูกพันหรือโอนภาระผูกพันให้บุคคลที่สาม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

สำหรับรอบระยะเวลารายงานแรกที่กิจการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ หากกิจการได้ตั้งประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานไว้แล้วและกิจการประสงค์ที่จะตั้งประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานส่วนเพิ่มต่อไป กิจการสามารถทำได้หากประมาณการหนี้สินนั้นเป็นประมาณการที่ดีที่สุดตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ ๓๐๔ และ ๓๑๐ อย่างไรก็ดี หากกิจการยังไม่เคยตั้งประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงานมาก่อน ให้กิจการรับรู้ประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับผลประโยชน์ของพนักงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแรกที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ โดยพิจารณาจากภาระผูกพันในปัจจุบันที่คาดว่าจะเกิดขึ้นแน่นอน ซึ่งกิจการต้องชำระในรอบระยะเวลารายงานในอนาคตโดยพิจารณาจากข้อมูลในปัจจุบันของกิจการ

ประกาศฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๕๔ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๑๗ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๕๔

เกษรี ณรงค์เดช

(ศาสตราจารย์เกียรติคุณ เกษรี ณรงค์เดช)

นายกสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์