

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 เรื่อง ผลกระทบจากเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

**ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550)**

**เรื่อง**

**ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ**

**คำแถลงการณ์**

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดโดยมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (IAS 21 “The Effects of Changes in foreign Exchange Rate” (revised 2006)) โดยมีเนื้อหาสาระไม่แตกต่างกัน

ร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550)

เรื่อง

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
วัตถุประสงค์	1-2
ขอบเขต	3-7
คำนิยาม	8-16
การขยายความคำนิยาม	9-16
สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (Functional Currency)	9-14
เงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานในต่างประเทศ	15
รายการที่เป็นตัวเงิน	16
สรุปวิธีที่กำหนดตามมาตรฐานฉบับนี้	17-19
การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	20-37
การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก	20-22
การรายงาน ณ วันที่ในงบดุลงวดถัดมา	23-26
การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	27-34
การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	35-37
การใช้สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน (Presentation Currency) ที่มีใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (Functional Currency)	38-49
การแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน (Presentation Currency)	38-43
การแปลงค่าของหน่วยงานในต่างประเทศ (Foreign Operation)	44-47
การจำหน่ายหน่วยงานในต่างประเทศ	48-49
ผลกระทบทางภาษีต่อผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมด	50
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติช่วงเปลี่ยนแปลง	58-61
การเปิดเผยข้อมูล	51-57
วันถือปฏิบัติและการปฏิบัติช่วงเปลี่ยนแปลง	58-60
ภาคผนวก	
การแก้ไขในประกาศอื่น ๆ	
บทสรุป	

## คำนำ

บทนำ 1 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550) ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 เดิม และควรถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 25xx เป็นต้นไป อย่างไรก็ตาม กิจการสามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติได้

### เหตุผลของการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30

บทนำ 2 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้พัฒนามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 ฉบับปรับปรุงนี้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโครงการพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานระหว่างประเทศ

บทนำ 3 วัตถุประสงค์หลักของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550) นี้ คือ เพื่อเสนอแนวปฏิบัติเพิ่มเติมของวิธีการแปลงค่า รวมทั้งการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินที่ให้นำเสนองบการเงิน ทั้งนี้ได้พิจารณาทบทวนวิธีการพื้นฐานทางบัญชีสำหรับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราซึ่งมีอยู่ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 30 เดิม

### การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

บทนำ 4 การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550) มีดังนี้

#### ขอบเขต

บทนำ 5 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ครอบคลุมอนุพันธ์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตของ มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) นอกจากนี้ เนื้อหาของบัญชีที่เกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยง ได้ย้ายไปไว้ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ดังกล่าวด้วยเช่นกัน

#### คำนิยาม

บทนำ 6 คำศัพท์ 2 คำต่อไปนี้ ใช้แทนคำว่า “สกุลเงินที่ใช้รายงาน (Reporting Currency)” ดังนี้:

- สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งเป็นสกุลเงินที่พิจารณาว่าเป็นสกุลเงินทางเศรษฐกิจในสถานะแวดล้อมที่กิจการนั้นประกอบกิจการ
- สกุลเงินที่ให้นำเสนองบการเงิน (Presentation Currency) ซึ่งเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการเสนองบการเงิน

**คำนิยาม** – สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

**บทนำ 7** เมื่อกิจการที่เสนอรายงานการเงินจัดทำงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้แต่ละกิจการที่ถูกนำมารวมในกิจการที่เสนองบการเงิน (reporting Entity) ไม่ว่าจะ เป็นกิจการเดี่ยว (stand-alone entity) กิจการที่มีหน่วยงานในต่างประเทศ (เช่น บริษัทใหญ่) หรือหน่วยงานในต่างประเทศ (เช่น บริษัทย่อยหรือสาขา) ให้แสดงงบการเงินในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และวัดผลของฐานะการเงินในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น

**บทนำ 8** ผลของการเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ทำให้

- กิจการ (ไม่ว่าจะเป็นกิจการที่เป็นกิจการเดี่ยวหรือมีหน่วยงานในต่างประเทศ) ไม่มีโอกาสเลือกใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานได้อย่างอิสระ
- กิจการใดกิจการหนึ่งไม่สามารถหลีกเลี่ยงการปรับงบการเงินใหม่ตามเกณฑ์ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 29 เรื่อง การรายงานทางการเงินในสถานะทางเศรษฐกิจเงินเพื่ออย่างรุนแรง (เมื่อมีการประกาศใช้) เช่น การใช้สกุลเงินที่มีเสถียรภาพ (เช่น สกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทแม่) เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของตัวเอง

**บทนำ 9** มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมกำหนดข้อแตกต่างที่ชัดเจนระหว่างกิจการที่เสนองบการเงิน โดยรวมกิจกรรมต่างๆ ของกิจการในต่างประเทศไว้ในงบการเงิน (“กิจการในต่างประเทศ”) และหน่วยงานต่างประเทศ แต่ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550) ได้ปรับปรุงให้ข้อกำหนดดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของตัวกำหนดว่าสกุลเงินใดเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ จึงมีผลทำให้

- ไม่มีความแตกต่างระหว่างหน่วยงานในต่างประเทศและกิจการในต่างประเทศ เนื่องจากกิจการที่เคยถูกจัดว่าเป็นกิจการในต่างประเทศนั้น จะมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลเดียวกับสกุลเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน
- มีวิธีการแปลงสกุลเงินเพียงวิธีเดียวสำหรับหน่วยงานในต่างประเทศแต่ละหน่วยงาน – ซึ่งได้อธิบายแล้วใน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 เดิม ในการถือปฏิบัติของกิจการในต่างประเทศ (ดูบทนำ 13)
- ยกเลิกย่อหน้าต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับข้อแตกต่างระหว่างหน่วยงานในต่างประเทศและกิจการในต่างประเทศ รวมทั้งย่อหน้าที่อธิบายวิธีการแปลงค่า

**การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน – การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน**

**บทนำ 10** มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ยกเลิกทางเลือกตามมาตรฐานการบัญชีฉบับก่อนปรับปรุงเรื่องการรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนอันเป็นผลมาจากการลดค่าเงินอย่างรุนแรงโดยไม่มี การป้องกันความเสี่ยงไว้เป็นสินทรัพย์ มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้รับรู้ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวเป็นผลกำไรหรือขาดทุน

**การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน - การเปลี่ยนแปลงของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน**

บทนำ 11 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดเรื่องการบันทึกบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแทนข้อกำหนดทางบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงการจัดประเภทกิจการในต่างประเทศ (ซึ่งซ้ำซ้อน) ที่เดิมเคยกำหนดไว้ในฉบับก่อน โดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

**การใช้สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ซึ่งอาจต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน - การแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน**

บทนำ 12 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อุญาตให้กิจการแสดงงบการเงินด้วยสกุลเงินใดก็ได้ (หรือหลาย ๆ สกุลเงิน) โดยมีวัตถุประสงค์คือกิจการนั้น ไม่ว่าจะเป็นกิจการเดี่ยว บริษัทใหญ่ที่ต้องจัดทำงบการเงินรวม หรือบริษัทใหญ่ นักลงทุนหรือกิจการที่ลงทุนในกิจการร่วมค้าต้องจัดเตรียมงบการเงินแยกออกมาต่างหากตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

บทนำ 13 กิจการต้องถือปฏิบัติในการแปลงผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานไปเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินสกุลเดียว (หรือหลายสกุลเงิน) โดยใช้วิธีที่กำหนดในการแปลงค่าหน่วยงานในต่างประเทศ เพื่อรวมไว้ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน ภายใต้วิธีการดังกล่าวสินทรัพย์และหนี้สินต้องแปลงค่าด้วยอัตราปิด และรายการรายได้และค่าใช้จ่ายต้องแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ (หรือด้วยอัตราแลกเปลี่ยนถ่วงเฉลี่ยสำหรับรอบระยะเวลาซึ่งประมาณการอย่างสมเหตุสมผล)

บทนำ 14 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดเรื่องการแปลงค่าจำนวนเงินที่แสดงเปรียบเทียบ ดังนี้

14.1 สำหรับกิจการที่มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งไม่ใช่สกุลเงินของประเทศที่มีเงินเพื่ออย่างรุนแรง

14.1.1 สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงในแต่ละงบดุลที่นำเสนอให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ในงบดุล (หมายความว่า ข้อมูลเปรียบเทียบของปีก่อนให้แปลงค่าด้วยอัตราปิดของปีก่อน)

14.1.2 รายได้และค่าใช้จ่ายในแต่ละงบกำไรขาดทุนที่นำเสนอให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ (หมายความว่า ข้อมูลเปรียบเทียบของปีก่อนให้แปลงค่าด้วยอัตราที่เกิดขึ้นจริงหรืออัตราถ่วงเฉลี่ยของปีก่อน)

14.2 สำหรับกิจการที่มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินของประเทศที่มีเงินเพื่ออย่างรุนแรง ซึ่งแปลงค่าจำนวนเงินที่แสดงเปรียบเทียบเป็นสกุลเงินของประเทศที่มีเงินเพื่ออย่างรุนแรงสกุลอื่น จำนวนเงินเปรียบเทียบดังกล่าว (เช่น จำนวนเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิดของงบดุลล่าสุด (เช่น ข้อมูลเปรียบเทียบ

ของปีก่อน ซึ่งได้ปรับปรุงผลของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาแล้วให้แปลงค่าด้วยอัตราปิดของปีนี้)

- 14.3 สำหรับกิจการที่มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินของประเทศที่มีเงินเฟ้ออย่างรุนแรง ซึ่งแปลงค่าจำนวนเงินที่แสดงเปรียบเทียบเป็นสกุลเงินของประเทศที่ไม่มีเงินเฟ้ออย่างรุนแรง จำนวนเงินเปรียบเทียบดังกล่าวให้แสดงด้วยจำนวนเงินที่แสดงในงบการเงินของปีก่อน (หมายความว่า ไม่มีการปรับปรุงผลของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา หรือผลของการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในอดีตมา)

วิธีการแปลงค่านี้ซึ่งเหมือนกับที่ได้อธิบายไว้แล้วในบทนำ 13 ให้ถือปฏิบัติเมื่อมีการแปลงค่างบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ เพื่อรวมไว้ในงบการเงินของกิจการที่แสดงรายงาน และให้ถือปฏิบัติเมื่อมีการแปลงค่างบการเงินของกิจการให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนอของงบการเงินที่แตกต่างออกไป

#### **การใช้สกุลเงินที่ใช้นำเสนอของงบการเงินที่แตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน - การแปลงค่าของหน่วยงานในต่างประเทศ**

- บทนำ 15 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ค่าความนิยมและการปรับปรุงรายการมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน ซึ่งเกิดจากการได้มาซึ่งหน่วยงานต่างประเทศ เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการที่ได้มาและให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด

#### **การเปิดเผยข้อมูล**

- บทนำ 16 มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้รวมกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการใช้วิธีการแปลงค่าที่แตกต่างออกไปจากที่อธิบายในบทนำ 13 และบทนำ 14 หรือมีการแสดงข้อมูลเพิ่มเติม (เช่น รายการที่คัดแยกออกมาจากงบการเงินฉบับเต็ม) ในสกุลเงินอื่นนอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานหรือสกุลเงินที่ใช้นำเสนอของงบการเงิน
- บทนำ 17 นอกจากนี้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และเปิดเผยสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ประกอบด้วยข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรหนาซึ่งถือเป็นหลักการ และข้อความที่พิมพ์ด้วยตัวอักษรปกติซึ่งถือเป็นคำอธิบาย และมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องอ่านโดยคำนึงถึงข้อกำหนดของแม่บทการบัญชี ในกรณีที่ไม่ได้ให้แนวปฏิบัติในการเลือกและการใช้นโยบายการบัญชี ให้กิจการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

## มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

### วัตถุประสงค์

1. กิจการอาจมีกิจกรรมเกี่ยวกับต่างประเทศได้ 2 ทาง คืออาจมีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หรืออาจมีหน่วยงานในต่างประเทศ นอกจากนี้กิจการอาจแสดงงบการเงินในสกุลเงินต่างประเทศ มาตรฐานฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่ออธิบายการนำรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและหน่วยงานในต่างประเทศไว้มารวมไว้ในงบการเงินของกิจการ และวิธีการแปลงค่างบการเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน
2. ประเด็นหลัก คือการพิจารณาว่าจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนใด และจะรายงานผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินอย่างไร

### ขอบเขต

3. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับ
  - 3.1 การบัญชีสำหรับรายการและยอดคงเหลือที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ยกเว้นรายการและยอดคงเหลือของอนุพันธ์ต่าง ๆ ซึ่งอยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
  - 3.2 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ เพื่อนำไปรวมในงบการเงินของกิจการตามวิธีการจัดทำงบการเงินรวม หรือวิธีการจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วน หรืองบการเงินที่บันทึกเงินลงทุนตามวิธีส่วนได้เสีย และ
  - 3.3 การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน
4. มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน นำมาใช้กับอนุพันธ์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศหลายรายการ ดังนั้น อนุพันธ์ดังกล่าวไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ทั้งนี้ อนุพันธ์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศบางประเภท ซึ่งไม่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว (เช่น อนุพันธ์ที่เป็นเงินตราต่างประเทศบางรายการที่แฝงอยู่ในสัญญาอื่น ๆ) จะอยู่ในขอบเขต

ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ นอกจากนี้ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ในกรณีที่กิจการแปลงค่าอนุพันธ์จากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินของกิจการนั้น

5. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้นำไปใช้กับการบัญชีสำหรับการป้องกันความเสี่ยงของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และการป้องกันความเสี่ยงในเงินลงทุนสุทธิของหน่วยงานในต่างประเทศ โดยมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ให้แนวปฏิบัติเรื่องการบัญชีสำหรับการป้องกันความเสี่ยงไว้แล้ว
6. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับกรณีที่มีการนำเสนองบการเงินเป็นเงินตราต่างประเทศ และได้ให้ข้อกำหนดเพื่อให้งบการเงินเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผย ในกรณีที่การแปลงค่าข้อมูลทางการเงินให้อยู่ในเงินตราต่างประเทศไม่เป็นไปตามข้อกำหนดเหล่านี้
7. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้นำไปใช้กับการนำเสนอกระแสเงินสดของกระแสเงินสดที่เกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือการแปลงค่ากระแสเงินสดของหน่วยงานในต่างประเทศ (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 25 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบกระแสเงินสด)

#### คำนิยาม

8. คำศัพท์ที่ใช้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีความหมายเฉพาะดังต่อไปนี้

อัตราปิด	หมายถึง	อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ในงบดุล
ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน	หมายถึง	ผลต่างที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าจำนวนหน่วยของเงินสกุลหนึ่งไปเป็นอีกสกุลหนึ่งด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่แตกต่างไป
อัตราแลกเปลี่ยน	หมายถึง	อัตราที่ใช้แลกเปลี่ยนระหว่างเงินตราสองสกุล
มูลค่ายุติธรรม	หมายถึง	จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์หรือจ่ายชำระหนี้สิน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน
เงินตราต่างประเทศ	หมายถึง	เงินตราสกุลอื่น นอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ
หน่วยงานในต่างประเทศ	หมายถึง	บริษัทย่อย บริษัทร่วม กิจการร่วมค้า หรือสาขาของกิจการที่เสนอรายงาน โดยมีกิจกรรมหรือการประกอบกิจกรรมในประเทศอื่น หรือในสกุลเงินอื่น นอกจากประเทศหรือสกุลเงินของกิจการที่เสนอรายงาน



สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน	หมายถึง	สกุลเงินที่ใช้ในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลัก ซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่
กลุ่มบริษัท	หมายถึง	บริษัทใหญ่และบริษัทย่อยทั้งหมดของบริษัทใหญ่
รายการที่เป็นตัวเงิน	หมายถึง	หน่วยของสกุลเงินที่ถือไว้ และสินทรัพย์และหนี้สินที่จะได้รับ หรือที่จะต้องชำระเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้
เงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานต่างประเทศ	หมายถึง	ส่วนได้เสียของกิจการที่เสนองบการเงินในสินทรัพย์สุทธิของหน่วยงานในต่างประเทศ
สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน	หมายถึง	สกุลเงินที่ใช้ในการเสนองบการเงิน
อัตราแลกเปลี่ยนทันที	หมายถึง	อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับการส่งมอบทันที

#### การขยายความคำนิยาม

##### สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

9. โดยปกติสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจหลัก ซึ่งกิจการดำเนินงานอยู่ หมายถึง สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ ที่กิจการก่อให้เกิดกระแสเงินสดรับและจ่ายที่สำคัญ ดังนั้น กิจการต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ในการระบุสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

##### 9.1 สกุลเงิน

9.1.1 ที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อราคาขายของสินค้าและบริการ (หมายถึง สกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระราคาขายของสินค้าและบริการ) และ

9.1.2 ของประเทศซึ่งภาวะการแข่งขัน และกฎข้อบังคับส่วนใหญ่เป็นตัวกำหนดราคาขายของสินค้าและบริการ

9.2 สกุลเงินที่มีอิทธิพลอย่างมากต่อต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ เช่น ค่าแรงงาน วัสดุุดิบ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ (มักเป็นสกุลเงินที่ใช้กำหนดและชำระต้นทุนดังกล่าว)

10. ปัจจัยต่าง ๆ ที่อาจช่วยในการระบุเกี่ยวกับสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ มีดังต่อไปนี้

10.1 สกุลเงินที่ได้มาจากกิจกรรมการจัดหาเงิน (ตัวอย่างเช่น การออกตราสารหนี้และหุ้นทุน)

10.2 สกุลเงินได้รับการดำเนินงานและโดยปกติจะเก็บไว้

11. กิจการต้องพิจารณาปัจจัยเพิ่มเติมดังต่อไปนี้ในการพิจารณากำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานในต่างประเทศ และพิจารณาว่าสกุลเงินของหน่วยงานในต่างประเทศนั้นเป็นสกุลเงินเดียวกับกับสกุลเงินของหน่วยงานในต่างประเทศนั้นที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนอรายงานหรือไม่ (กิจการที่เสนอรายงานในกรณีนี้ คือกิจการที่มีหน่วยงานในต่างประเทศ ได้แก่ บริษัทย่อย สาขา บริษัทร่วมหรือกิจการร่วมค้า)

11.1 ให้ประเมินว่าธุรกรรมต่าง ๆ ของหน่วยงานในต่างประเทศนั้นเป็นส่วนขยายของกิจการที่เสนอรายงานมากกว่าที่จะเป็นการดำเนินงานที่เป็นเอกเทศ อย่างมีสาระสำคัญ ตัวอย่างกรณีแรกคือ

เมื่อหน่วยงานในต่างประเทศมีหน้าที่เพียงขายสินค้าซึ่งนำเข้าจากกิจการที่เสนอรายงานและส่งเงินที่ได้ให้กิจการที่เสนอรายงาน ตัวอย่างกรณีหลังคือเมื่อหน่วยงานในต่างประเทศนั้นเก็บสะสมเงินและก่อให้เกิดรายการที่เป็นตัวเงินอื่น ๆ ก่อให้เกิดรายได้ ค่าใช้จ่าย และมีการกู้ยืม ที่สำคัญทั้งหมดไว้ในรูปเงินสกุลท้องถิ่น

- 11.2 ให้ประเมินว่ารายการที่มีกับกิจการที่เสนอรายงานมีสัดส่วนมากหรือน้อย เมื่อเทียบกับธุรกรรมของหน่วยงานในต่างประเทศ
  - 11.3 ให้ประเมินว่ากระแสเงินสดจากธุรกรรมของหน่วยงานในต่างประเทศมีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดของกิจการที่เสนอรายงาน และพร้อมที่จะส่งเงินออกไปยังกิจการที่เสนอรายงาน
  - 11.4 ให้ประเมินว่าหากปราศจากเงินทุนสนับสนุนจากกิจการที่เสนอบการเงินแล้ว กระแสเงินสดจาก ธุรกรรมของกิจการในต่างประเทศมีเพียงพอกับการบริการที่มีอยู่และเพียงพอกับภาระหนี้ตามสัญญาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นตามปกติ
12. กรณีที่ข้อบ่งชี้ข้างต้นไม่เป็นไปในทางเดียวกัน และสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานไม่เด่นชัด ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งจะต้องเป็นสกุลเงินที่แสดงผลกระทบทางเศรษฐกิจของรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขต่างๆ ได้อย่างน่าเชื่อถือ ในการนี้ ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญต่อข้อบ่งชี้ที่สำคัญในย่อหน้าที่ 9 ก่อนการพิจารณาข้อบ่งชี้ในย่อหน้าที่ 10 และ 11 ซึ่งกำหนดให้เป็นหลักฐานสนับสนุนเพิ่มเติมในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ
13. สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการจะสะท้อนให้เห็นถึงรายการ เหตุการณ์และเงื่อนไขต่างๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับสกุลเงิน ดังนั้น เมื่อได้กำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแล้ว สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานจะไม่มีเปลี่ยนแปลง ยกเว้นเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในรายการเหตุการณ์และเงื่อนไขต่างๆ เหล่านั้น
14. หากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินของประเทศที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง กิจการต้องปรับงบการเงินใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรายงานทางการเงินในสภาวะทางเศรษฐกิจเงินเฟ้อ (เมื่อมีการประกาศไว้) กิจการไม่สามารถหลีกเลี่ยงการปรับงบการเงินใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว โดยหลีกเลี่ยงไปใช้สกุลเงินอื่นเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานโดยไม่เป็นไปตามเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ (เช่น การใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทใหญ่)

#### เงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานในต่างประเทศ

15. กิจการอาจมีรายการที่เป็นตัวเงินที่เป็นลูกหนี้หรือเจ้าหนี้กับหน่วยงานในต่างประเทศ รายการดังกล่าวมิได้คาดหมายว่าจะมีการชำระเงินหรือไม่มีความเป็นไปได้ว่าจะชำระเงินในอนาคตอันใกล้นี้ หากพิจารณาจากเนื้อหาสาระแล้ว รายการนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานในต่างประเทศของกิจการ และให้ถือปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 32 และ 33 รายการที่เป็นตัวเงินดังกล่าวอาจรวมถึงลูกหนี้หรือเงินกู้ยืมระยะยาว แต่ไม่รวมลูกหนี้การค้าหรือเจ้าหนี้การค้า

- 15ก. กิจการที่มีรายการที่เป็นตัวเงินจากลูกหนี้หรือเจ้าหนี้กับหน่วยงานในต่างประเทศตามย่อหน้า 15 อาจเป็นบริษัทย่อยของกลุ่มบริษัทได้ ยกตัวอย่างเช่น กิจการมีบริษัทย่อย 2 แห่ง คือ บริษัท ก และ บริษัท ข โดยที่บริษัท ข นั้น เป็นหน่วยงานต่างประเทศ บริษัท ก ให้เงินกู้ยืมแก่บริษัท ข และมีลูกหนี้เงินกู้ยืมดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในบริษัท ข หากการชำระหนี้ไม่เป็นไปตามแผนหรือไม่เกิดขึ้นในอนาคต จะถือได้ว่า บริษัท ก เป็นหน่วยงานในต่างประเทศแทน

### รายการที่เป็นตัวเงิน

16. ลักษณะสำคัญของรายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึงเงินบำนาญและผลประโยชน์อื่นของพนักงานที่จะต้องจ่ายเป็นเงินสด ประมาณการหนี้สินที่ต้องชำระด้วยเงินสด และเงินสดปันผลซึ่งบันทึกเป็นหนี้สิน ในทำนองเดียวกัน สัญญาที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) ตราสารทุนของกิจการในจำนวนหน่วยที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ หรือสินทรัพย์ในจำนวนเงิน ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลง ซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่จะได้รับ (หรือส่งมอบ) เท่ากับจำนวนเงินคงที่หรือจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ซึ่งสามารถกำหนดได้ถือเป็นรายการที่เป็นตัวเงิน ในทางตรงกันข้ามลักษณะสำคัญของรายการที่มีใช้ตัวเงิน คือ การไม่มีสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน ตัวอย่างดังกล่าวรวมถึง เงินจ่ายล่วงหน้าสำหรับสินค้าและบริการ (เช่น ค่าเช่าจ่ายล่วงหน้า) ค่าความนิยม สินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน สินค้าคงเหลือที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ และประมาณการหนี้สินต่างๆที่ต้องชำระด้วยการส่งมอบสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

### สรุปวิธีการบัญชีตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

17. ในการจัดทำงบการเงิน กิจการแต่ละกิจการไม่ว่าจะเป็นบริษัทเดี่ยว กิจการที่มีหน่วยงานในต่างประเทศ (เช่น บริษัทใหญ่) หรือหน่วยงานในต่างประเทศ (เช่น บริษัทย่อย หรือสาขาของกิจการ) ต้องกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามย่อหน้าที่ 9-14 โดยกิจการต้องแปลงค่ารายการที่เป็นสกุลเงินตราต่างประเทศให้เป็น สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน และรายงานผลกระทบจากการแปลงค่าดังกล่าวตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 20-37 และ 50
18. กิจการที่เสนอรายงานมักประกอบด้วยงบการเงินของหลายกิจการมารวมกัน (เช่น กลุ่มของกิจการที่ประกอบด้วยบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยอย่างน้อยหนึ่งบริษัท) กิจการหลายประเภทนั้น (ไม่ว่าจะเป็นสมาชิกของกลุ่มหรือมีใช้สมาชิกของกลุ่มก็ตาม) อาจมีการลงทุนในบริษัทร่วมหรือกิจการร่วมค้า ซึ่งบริษัทเหล่านั้นอาจมีสาขาด้วย สิ่งสำคัญ คือ กิจการที่เสนอรายงานต้องรวมรายการสำคัญอันเป็นผลลัพธ์ที่ได้และฐานะการเงินของกิจการแต่ละกิจการแสดงไว้ในงบการเงินด้วย และต้องแปลงค่ารายการเหล่านั้นเป็นสกุลเงิน ซึ่งกิจการที่เสนอรายงานใช้ในการจัดทำงบการเงิน มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้กิจการที่เสนอรายงานนำเสนองบการเงินเป็นสกุลเงินใดสกุลเงินหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการแต่ละกิจการ ซึ่งอยู่ภายใต้กิจการที่เสนอรายงาน ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่แตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ให้ดูย่อหน้าที่ 38-50

19. มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้อ่อนุญาตให้กิจการที่เป็นบริษัทเดี่ยว หรือกิจการ ซึ่งจัดทำงบการเงินเฉพาะกิจการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ นำเสนองบการเงินในสกุลเงินใดสกุลหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) ก็ได้ ถ้าสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินต้องมีการแปลงค่าให้อยู่ในรูปสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 38-50

**การรายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน**  
**การรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก**

20. รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หมายถึง รายการที่กำหนดไว้เป็นเงินตราต่างประเทศ หรือจะต้องชำระเป็นเงินตราต่างประเทศ รวมถึงรายการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการ
- 20.1 ซื้อหรือขายสินค้าหรือบริการ ซึ่งกำหนดราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ
- 20.2 กู้ยืมหรือให้กู้ยืมเงินด้วยจำนวนเงินที่จะต้องชำระ หรือได้รับชำระคืนเป็นเงินตราต่างประเทศ หรือ
- 20.3 ได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งสินทรัพย์ หรือก่อหรือชำระหนี้สิน ซึ่งกำหนดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ
21. รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ
22. วันที่เกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกตามมาตรฐานการบัญชีในทางปฏิบัติ อัตราแลกเปลี่ยนที่ประมาณขึ้นซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยนจริง ณ วันที่เกิดรายการ มักจะถูกนำมาใช้ ตัวอย่างเช่น อัตราแลกเปลี่ยนถ่วงเฉลี่ยในรอบสัปดาห์หรือรอบเดือนอาจถูกนำมาใช้สำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศทั้งหมดที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากอัตราแลกเปลี่ยนนั้นเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญ การใช้อัตราแลกเปลี่ยนถ่วงเฉลี่ยในรอบเวลานั้นอาจไม่เหมาะสม

**การรายงาน ณ วันที่ในงบดุลในงวดถัดมา**

23. ณ วันที่ในงบดุลแต่ละงวด
- 23.1 รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด
- 23.2 รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปเป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ
- 23.3 รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่กำหนดมูลค่ายุติธรรมนั้น
24. ราคาตามบัญชีของแต่ละรายการจะถูกกำหนดค่าตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ อาจใช้มูลค่ายุติธรรม หรือราคาทุนเดิม ซึ่งมีรายละเอียดตามมาตรฐานการ

บัญชี ฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่ไม่ว่ามูลค่าตามบัญชีจะแสดงไว้ด้วยราคาทุนเดิมหรือด้วยมูลค่ายุติธรรม ถ้าเป็นรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศแล้ว จะต้องแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้

25. มูลค่าตามบัญชีของรายการบางรายการถูกกำหนดมาจากการเปรียบเทียบจำนวนเงินตั้งแต่สองจำนวนขึ้นไป ตัวอย่างเช่น มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือคือราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิคาดว่าจะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินค้าคงเหลือ ในทำนองเดียวกัน มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่มีการด้อยค่า คือ ราคาที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนพิจารณาการขาดทุนจากการด้อยค่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การด้อยค่าสินทรัพย์ (เมื่อมีการประกาศใช้) หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่ใช้ตัวเงินและมีการวัดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ มูลค่าตามบัญชีจะกำหนดขึ้นโดยการเปรียบเทียบ ระหว่าง

25.1 ราคาทุนหรือมูลค่าตามบัญชี (แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ราคาถูกกำหนด (นั่นคือ อัตรา ณ วันที่เกิดรายการสำหรับรายการซึ่งวัดค่าด้วยราคาทุนเดิม) และ

25.2 มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หรือ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน(แล้วแต่กรณี) ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่มูลค่าถูกกำหนด (เช่น อัตราปิด ณ วันที่งบดุล)

ผลกระทบของการเปรียบเทียบนี้อาจทำให้เกิดผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ถูกรับรู้ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแต่จะไม่มีกรรับรู้ในสกุลเงินตราต่างประเทศ หรือในทางกลับกัน

26. เมื่อมีอัตราแลกเปลี่ยนที่สามารถใช้ได้หลาย ๆ อัตรา อัตราที่ใช้ควรพิจารณาจากกระแสเงินสดในอนาคตที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือยอดคงเหลือที่จะมีการชำระกันโดยให้ถือเสมือนหนึ่งว่ากระแสเงินสดได้เกิดขึ้น ณ วันที่มีการวัดมูลค่า หากไม่มีการแลกเปลี่ยนระหว่างสองสกุลเงินเป็นการชั่วคราว ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนครั้งแรกสุดที่สามารถแลกเปลี่ยนรายการกันได้

#### การรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน

27. ตามที่กล่าวถึงในย่อหน้า 3 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ใช้สำหรับการบัญชีการป้องกันความเสี่ยงของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ โดยได้กำหนดให้กิจการบันทึกผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน แตกต่างจากแนวทางการปฏิบัติสำหรับผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ยกตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) กำหนดให้รายงานผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนของรายการที่เป็นตัวเงิน ซึ่งเข้าเงื่อนไขเกณฑ์เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดที่มีประสิทธิภาพไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้นตั้งแต่เริ่มต้น

28. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงินหรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตรา

แลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีนั้น ยกเว้นผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่กล่าวในย่อหน้า 32

29. เมื่อรายการที่เป็นตัวเงินเกิดขึ้นจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและมีการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างวันที่เกิดรายการกับวันที่มีการชำระเงินของรายการดังกล่าว ทำให้เกิดผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยน ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินภายในงวดบัญชีเดียวกันกับงวดที่เกิดรายการนั้น กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งจำนวนในงวดบัญชีนั้น อย่างไรก็ตาม ถ้ารายการดังกล่าวชำระเงินในงวดบัญชีถัดไป กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนในแต่ละงวดบัญชีจนถึงวันที่มีการชำระเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละงวดบัญชีนั้น

30. เมื่อมีการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้นด้วย ในทางตรงข้ามเมื่อมีการรับรู้กำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในงบกำไรขาดทุน องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมด ของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในงบกำไรขาดทุนด้วย

31. มาตรฐานการบัญชีฉบับอื่น ๆ บางฉบับกำหนดให้กิจการรับรู้กำไรหรือขาดทุนไว้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 กำหนดให้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตีราคาเพิ่มในที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รับรู้ไว้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น หากสินทรัพย์ดังกล่าวมีมูลค่าเป็นสกุลเงินตราต่างประเทศ ย่อหน้า 23.3 ของมาตรฐานการบัญชีนี้ กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการปรับมูลค่าใหม่แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ประเมินจึงมีผลให้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นรับรู้ไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้นด้วย

32. ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานในต่างประเทศของกิจการที่เสนอรายงาน (ดูย่อหน้า 15) จะต้องรับรู้ไว้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงบการเงินเฉพาะกิจการของกิจการที่เสนอรายงาน หรือรับรู้ไว้ในงบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศแล้วแต่กรณี ส่วนในงบการเงินที่รวมหน่วยงานในต่างประเทศและกิจการที่เสนอรายงาน (ตัวอย่างเช่น งบการเงินรวมเมื่อหน่วยงานในต่างประเทศเป็นบริษัทย่อยแห่งหนึ่งของกิจการ) กิจการจะต้องรับรู้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อเริ่มต้นไว้แยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น และต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการจำหน่ายเงินลงทุนสุทธิตามย่อหน้า 48

33. หากรายการที่เป็นตัวเงินถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินลงทุนสุทธิในหน่วยงานในต่างประเทศของกิจการที่เสนอรายงาน และเป็นรายการซึ่งอยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนอรายงานผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะเกิดขึ้นในงบการเงินของแต่ละหน่วยงานในต่างประเทศตามข้อกำหนดในย่อหน้า 28 ในกรณีที่รายการดังกล่าวเป็นรายการในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานในต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะเกิดขึ้นในงบการเงินเฉพาะกิจการของกิจการที่เสนอ

รายงานตามข้อกำหนดในย่อหน้า 28 หากรายการที่เป็นตัวเงินดังกล่าวอยู่ในสกุลเงินนอกเหนือจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนอรายงานและหน่วยงานในต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนจะเกิดในงบการเงินเฉพาะกิจการที่เสนอรายงานและงบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 28 กิจการที่เสนอรายงานต้องจัดประเภทผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนนั้นไว้ต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้นในงบการเงินซึ่งรวมหน่วยงานต่างประเทศและกิจการที่รายงาน (นั่นคือ งบการเงินที่นำหน่วยงานในต่างประเทศมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมหรือในการจัดทำงบการเงินรวมตามสัดส่วน หรือที่นำหน่วยงานในต่างประเทศมารวมด้วยวิธีส่วนได้ส่วนเสีย)

34. เมื่อกิจการลงบัญชีและบันทึกรายการในสกุลเงินอื่นที่มีใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น ณ เวลาที่กิจการจัดทำงบการเงิน กิจการต้องแปลงค่าทุกรายการให้อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ตั้งแต่เริ่มต้นย่อหน้า 20-26 การแปลงค่านี้ทำให้ได้ผลลัพธ์เช่นเดียวกับการบันทึกบัญชีด้วยจำนวนเงินที่อยู่ในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานตั้งแต่เริ่มต้น ตัวอย่างเช่น ให้แปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานด้วยอัตราปิด และให้แปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งบันทึกด้วยเกณฑ์ราคาทุนเดิมด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับรู้รายการ

#### การเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

35. เมื่อมีการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องถือปฏิบัติตามขั้นตอนการแปลงค่าให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่ตามที่กำหนดไว้ นับจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงทันที

36. ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 13 สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการจะต้องสะท้อนให้เห็นถึงรายการเหตุการณ์หรือเงื่อนไขต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น ดังนั้น เมื่อสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานได้ถูกกำหนดไว้แล้ว จะเปลี่ยนแปลงได้ ก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงรายการเหตุการณ์ หรือเงื่อนไขต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการนั้น ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงในสกุลเงินที่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาสินค้าและบริการอาจนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ

37. ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานต้องรับรู้รายการนับจากวันที่เปลี่ยนโดยวิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป อีกนัยหนึ่งกิจการจะต้องแปลงค่ารายการทั้งหมดให้เป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสกุลใหม่ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เปลี่ยนแปลง ผลของการแปลงค่ารายการที่ไม่เป็นตัวเงินให้ถือเสมือนเป็นราคาทุนเดิม ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าของหน่วยงานในต่างประเทศ ซึ่งก่อนหน้านี้ได้แสดงไว้ในส่วนของผู้ถือหุ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้า 32 และ 39.3 จะไม่มีการรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานนั้น

#### สกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินที่มีใช้สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

##### การแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน

38. กิจการอาจแสดงงบการเงินด้วยสกุลเงินใดสกุลหนึ่ง (หรือหลายสกุลเงิน) ก็ได้ หากสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินแตกต่างจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการเป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ตัวอย่างเช่น เมื่อกลุ่ม

กิจการประกอบด้วยหลายกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานแตกต่างกัน ผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของแต่ละกิจการจะต้องแสดงด้วยสกุลเงินสกุลหนึ่งที่ใช้ร่วมกันเพื่อนำเสนองบการเงินรวม

**39. การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่มีใช้สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรงให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้**

**39.1** สินทรัพย์และหนี้สินที่แสดงอยู่ในงบดุลแต่ละงบดุล (นั่นคือ รวมถึงงบดุลที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของแต่ละงบดุลนั้น

**39.2** รายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนแต่ละงบ (นั่นคือ รวมถึงงบกำไรขาดทุนที่นำมาแสดงเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่เกิดรายการ และ

**39.3** ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดให้แยกแสดงเป็นรายการต่างหากภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้น

**40.** ในทางปฏิบัติ อัตราที่ประมาณขึ้นซึ่งใกล้เคียงกับอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ เช่น อัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ มักจะถูกนำมาใช้ในการแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่าย อย่างไรก็ตาม การใช้อัตราถัวเฉลี่ยของรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ จะไม่เหมาะสมถ้าอัตราแลกเปลี่ยนมีความผันผวนอย่างมีนัยสำคัญ

**41.** ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่กล่าวไว้ในย่อหน้า 39.3 เกิดขึ้นจาก

**41.1** การแปลงค่ารายการรายได้และค่าใช้จ่ายด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่เกิดรายการ และการแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินด้วยอัตราปิด ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวเกิดขึ้นจากการแปลงค่ารายได้และค่าใช้จ่ายซึ่งรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน และผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากรายการที่รับรู้โดยตรงในส่วนของผู้ถือหุ้น

**41.2** การแปลงค่าสินทรัพย์สุทธิต้นงวดด้วยอัตราปิดซึ่งต่างจากอัตราปิดเดิม ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนเหล่านี้จะไม่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนมีผลกระทบเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีผลกระทบโดยตรงต่อกระแสเงินสดจากการดำเนินงานในปัจจุบันและในอนาคต ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งเกี่ยวกับหน่วยงานในต่างประเทศซึ่งนำมาจัดหางบการเงินรวมในกรณีที่กิจการที่เสนองบการเงินไม่ได้เป็นเจ้าของทั้งหมดในหน่วยงานต่างประเทศ ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนสะสมที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าและเป็นส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยจะถูกจัดสรรและรายงานเป็นส่วนหนึ่งของส่วนของผู้ถือหุ้นส่วนน้อยในงบการเงินรวม

**42.** การแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานซึ่งเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง ให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินซึ่งเป็นสกุลเงินที่แตกต่างออกไป ให้ใช้วิธีดังต่อไปนี้



- 42.1 ทุกรายการ (นั่นคือ สินทรัพย์ หนี้สิน รายการที่เป็นส่วนของผู้ถือหุ้น รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งรวมถึงข้อมูลเปรียบเทียบ) ให้แปลงค่าด้วยอัตราปิด ณ วันที่ของงบดุลล่าสุด เว้นแต่
- 42.2 เมื่อรายการนั้นได้มีการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง จำนวนเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบให้รายงานด้วยจำนวนซึ่งแสดงเป็นปีปัจจุบันในงบการเงินของปีก่อนหน้า (นั่นคือ ไม่มีการปรับปรุงผลของการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาหรืออัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในภายหลัง)
43. เมื่อสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการเป็นสกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง กิจการนั้นต้องปรับงบการเงินของกิจการขึ้นใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรายงานทางการเงินในภาวะเศรษฐกิจที่เงินเฟ้ออย่างรุนแรง (เมื่อมีการประกาศใช้) ก่อนที่จะนำวิธีการแปลงค่าตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 42 มาใช้ปฏิบัติ ยกเว้นจำนวนเงินที่นำมาแสดงเปรียบเทียบที่ได้มีการแปลงค่าเป็นสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง (ดูย่อหน้า 42.2) เมื่อภาวะเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้ออย่างรุนแรงได้ยุติลง และกิจการไม่ต้องปรับงบการเงินใหม่ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรายงานทางการเงินในภาวะเศรษฐกิจที่เงินเฟ้ออย่างรุนแรง (เมื่อมีการประกาศใช้) อีกต่อไป ให้กิจการนั้นใช้จำนวนซึ่งมีการปรับระดับราคาแล้ว ณ วันที่ที่กิจการยุติการแสดงผลงบการเงินใหม่เป็นราคาทุนเดิมในการแปลงค่ารายการต่าง ๆ เป็นสกุลเงินที่ใช้ในรายงาน

#### การแปลงค่าของหน่วยงานในต่างประเทศ

44. การแปลงค่าตามที่กล่าวถึงในย่อหน้า 45 ถึง 47 ซึ่งเพิ่มเติมต่อจากย่อหน้า 38 ถึง 43 ให้นำไปใช้เมื่อมีการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินเพื่อจะทำให้งบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศสามารถรวมไว้ในงบการเงินของกิจการที่นำเสนองบการเงินโดยวิธีรวมงบการเงิน วิธีรวมตามสัดส่วน หรือโดยวิธีส่วนได้เสีย
45. การรวมผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศเข้าไว้ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงินให้ใช้วิธีการจัดทำงบการเงินรวมตามปกติ เช่น การตัดยอดคงเหลือระหว่างกันและรายการระหว่างกันของบริษัทย่อย (ดูมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้ส่วนเสียในการร่วมค้า อย่างไรก็ตามรายการระหว่างกันที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์ (หรือหนี้สิน) ไม่ว่าจะเป็ยรายการระยะสั้นหรือระยะยาว ไม่สามารถนำไปหักลบกับรายการระหว่างกันของหนี้สิน (หรือสินทรัพย์) โดยไม่แสดงผลของความผันผวนในอัตราแลกเปลี่ยนในงบการเงินรวมได้ ทั้งนี้เนื่องจากรายการที่เป็นตัวเงินเหล่านั้นเป็นภาระผูกพันที่จะต้องแปลงค่าจากเงินสกุลหนึ่งเป็นเงินอีกสกุลหนึ่ง ซึ่งเป็นผลให้กิจการที่เสนองบการเงินมกำไรหรือขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนนั้น ดังนั้น ในงบการเงินรวมของกิจการที่เสนองบการเงิน ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวยังคงรับรู้เป็นรายได้หรือเป็นค่าใช้จ่าย หรือหากผลต่างนั้นเกิดจากเหตุการณ์ที่อธิบายไว้ในย่อหน้า 32 ก็ถือเป็นรายการในส่วนของผู้ถือหุ้นจนกว่าจะมีการจำหน่ายหน่วยงานในต่างประเทศนั้นไป

46. เมื่องบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศแสดงวันที่ในงบการเงินแตกต่างไปจากวันที่ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงิน หน่วยงานในต่างประเทศมักจะจัดทำงบการเงินเพิ่มเติม ณ วันที่เดียวกับวันที่ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงินเพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินรวม หากไม่มีการจัดทำงบการเงินเพิ่มเติมดังกล่าว มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ กำหนดให้ใช้งบการเงินที่มีวันที่ต่างกันได้ถ้าต่างกันไม่เกินกว่า 3 เดือน และให้ปรับปรุงผลกระทบของรายการหรือเหตุการณ์อื่น ๆ ที่มีความสำคัญ ซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างวันที่ที่แตกต่างกันนั้น ในกรณีนี้ การแปลงค่าสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานในต่างประเทศก็จะใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศ สำหรับกรณีที่อัตราแลกเปลี่ยนระหว่างช่วงเวลาจากวันที่ในงบการเงินของหน่วยงานในต่างประเทศจนถึงวันที่ในงบการเงินของกิจการที่เสนองบการเงินมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ กิจการจะต้องทำรายการปรับปรุงตามความเหมาะสมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) วิธีการปฏิบัติกับวิธีการจัดทำงบการเงินรวมดังกล่าวนี้ให้นำไปใช้ปฏิบัติกับกรณีวิธีส่วนได้เสียจากบริษัทร่วมหรือกิจการร่วมค้า และวิธีรวมตามสัดส่วนของกิจการร่วมค้า ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45(ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46(ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้าตามลำดับ
47. ค่าความนิยมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานในต่างประเทศ และการปรับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์และหนี้สินให้เป็นมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานในต่างประเทศ ให้ถือเป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินของหน่วยงานต่างประเทศนั้น ดังนั้นค่าความนิยมและการปรับมูลค่ายุติธรรมดังกล่าวต้องแสดงในสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของหน่วยงานต่างประเทศ และจะถูกแปลงค่าด้วยอัตราปิดตามที่กล่าวในย่อหน้า 39 และ 42

#### การจำหน่ายหน่วยงานในต่างประเทศ

48. ในการจำหน่ายหน่วยงานในต่างประเทศ กิจการต้องรับรู้จำนวนสะสมของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนรอกการตัดบัญชีที่แสดงแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งเกี่ยวข้องกับหน่วยงานในต่างประเทศนั้น เป็นกำไรหรือขาดทุนเมื่อมีการรับรู้กำไรขาดทุนจากการจำหน่ายหน่วยงานในต่างประเทศนั้น
49. กิจการอาจจำหน่ายส่วนได้เสียของตนในหน่วยงานในต่างประเทศโดยการขาย การเลิกกิจการ การรับเงินคืนค่าหุ้นทุน หรือการละทิ้งหน่วยงานนั้นไปทั้งหมดหรือบางส่วน การจ่ายเงินปันผลจะถือเป็นรูปแบบหนึ่งของการจำหน่ายส่วนได้เสียในหน่วยงานในต่างประเทศได้ก็ต่อเมื่อมีลักษณะเป็นการจ่ายคืนเงินลงทุน ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลจากผลกำไรที่เกิดขึ้นก่อนการซื้อกิจการ ในกรณีที่มีการจำหน่ายส่วนได้เสียเพียงบางส่วน กิจการต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสะสมตามสัดส่วนของส่วนได้เสียที่จำหน่ายไปเท่านั้น การตัดจำหน่ายมูลค่าตามบัญชีของหน่วยงานในต่างประเทศ ไม่ถือเป็นการจำหน่ายส่วนได้เสียบางส่วน ดังนั้น กิจการต้องไม่รับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนรอกการตัดบัญชีดังกล่าวเข้ากับกำไรขาดทุนเมื่อมีการตัดจำหน่าย

## ผลกระทบทางภาษีของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนทุกชนิด

50. กำไรหรือขาดทุนซึ่งเกิดจากรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และจากผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยน ที่เกิดขึ้นเมื่อมีการแปลงค่าผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ (รวมทั้งหน่วยงานในต่างประเทศ) ให้เป็นสกุลเงินที่แตกต่างไป อาจมีผลกระทบทางภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง ซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 56 เรื่อง ภาษีเงินได้ (เมื่อมีการประกาศใช้)

## การเปิดเผยข้อมูล

51. ในย่อหน้าที่ 53 และย่อหน้าที่ 55 ถึง 57 การกล่าวถึงสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงาน ในกรณีของกลุ่มกิจการให้หมายความถึงสกุลเงินหลักที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทแม่

52. กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

52.1 จำนวนผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่รับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุน ยกเว้นผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากเครื่องมือทางการเงินที่วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมโดยรับรู้บกำไรหรือขาดทุนตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) และ

52.2 จำนวนผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิที่จัดประเภทเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น และการกระทบยอดของจำนวนของผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว ตั้งแต่วันต้นงวดบัญชีจนถึงวันสิ้นงวดบัญชี

53. เมื่อสกุลเงินที่ใช้นำเสนอการเงินแตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการที่นำเสนอการเงินต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว พร้อมกับเปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ และเปิดเผยถึงเหตุผลของการใช้สกุลเงินที่นำเสนอการเงิน ซึ่งแตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

54. เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการที่เสนอรายงาน หรือของหน่วยงานในต่างประเทศที่มีนัยสำคัญ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว และเหตุผลของการเปลี่ยนสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานนั้น

55. เมื่อกิจการแสดงงบการเงินด้วยสกุลเงินที่แตกต่างไปจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน กิจการจะระบุว่างบการเงินเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีได้ก็ต่อเมื่อบการเงินของกิจการเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อของมาตรฐานการบัญชีและการตีความของมาตรฐานการบัญชีเหล่านั้น รวมไปถึงวิธีการแปลงค่าซึ่งกล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 39 และ 42 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับนี้

56. บางครั้งกิจการแสดงงบการเงินหรือข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ด้วยสกุลเงินที่ไม่ใช่สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการ โดยไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 55 ตัวอย่างเช่น กิจการอาจเลือกแปลงค่าเป็นสกุลเงินอื่นเพียงบางรายการในงบการเงิน หรือกิจการซึ่งมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานที่ไม่ใช่สกุลเงินของเศรษฐกิจที่มีภาวะเงินเฟ้ออย่างรุนแรง แต่กิจการแปลงค่าทุกรายการของงบการเงิน

ให้เป็นอีกสกุลเงินหนึ่งด้วยอัตราปิดล่าสุด การแปลงค่าดังกล่าวไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีและให้กิจการเปิดเผยข้อมูลตามที่ระบุไว้ในย่อหน้า 57

57. เมื่อกิจการแสดงงบการเงินของกิจการหรือข้อมูลทางการเงินอื่น ๆ ด้วยสกุลเงินที่ไม่ใช่ทั้งสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานหรือสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงิน ซึ่งไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 55 กิจการต้องปฏิบัติดังนี้
- 57.1 ชี้แจงข้อมูลอย่างชัดเจนโดยแสดงเป็นข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อแยกให้เห็นว่าข้อมูลดังกล่าวมิใช่ข้อมูลที่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี
  - 57.2 เปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติม และ
  - 57.3 เปิดเผยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการและวิธีการแปลงค่าที่ใช้ในการแสดงข้อมูลเพิ่มเติมดังกล่าว

#### วันที่ปฏิบัติและการปฏิบัติช่วงเปลี่ยนแปลง

58. กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป กิจการสามารถถือปฏิบัติได้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ หากกิจการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ก่อนวันที่ถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงดังกล่าว
59. กิจการต้องนำย่อหน้าที่ 47 มาใช้สำหรับการซื้อหน่วยงานในต่างประเทศทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายหลังจากรอบระยะเวลาบัญชีที่ถือปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก สำหรับรายการซื้อที่เกิดขึ้นก่อนหน้านี้ออนุญาติให้กิจการสามารถนำข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 47 มาถือปฏิบัติโดยวิธีการปรับย้อนหลังได้ สำหรับรายการซื้อหน่วยงานในต่างประเทศซึ่งเกิดขึ้นก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ถือปฏิบัติมาตรฐานบัญชีฉบับนี้เป็นครั้งแรก กิจการถือปฏิบัติโดยเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กิจการไม่ต้องปรับย้อนหลังงบการเงินปีก่อนและสามารถแสดงการค่าความนิยมและการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมที่เกิดจากการซื้อหน่วยงานในต่างประเทศเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการ แทนการแสดงผลเป็นสินทรัพย์และหนี้สินของหน่วยงานในต่างประเทศได้ ซึ่งหมายความว่า ค่าความนิยมและการปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมเหล่านั้นจะแสดงด้วยสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานของกิจการแล้วหรือเป็นรายการที่ไม่ใช่ตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งมีการรายงานด้วยอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่ซื้อหน่วยงานในต่างประเทศ
60. การเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ให้บันทึกรายการตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีการบัญชี ฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
61. มาตรฐานฉบับนี้ใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 30 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ