

คำอธิบายเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับการรับรู้รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ที่มา

ด้วยคณะกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้รับหนังสือขอหารือเกี่ยวกับการรับรู้รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศของรายการเงินรับล่วงหน้าค่าสินค้าและบริการที่ยังไม่ถือเป็นรายได้ (Unearned revenue) และเงินฝากธนาคารที่วางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกัน การปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้ โดยมีข้อหารือในเรื่อง

- ก. การพิจารณารายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงินของรายการเงินรับล่วงหน้าค่าสินค้าและบริการที่ยังไม่ถือเป็นรายได้ และเงินฝากธนาคารที่วางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้
- ข. การพิจารณาอัตราแลกเปลี่ยนที่จะใช้ในการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินและรายการที่ไม่เป็นตัวเงินดังกล่าว

คณะกรรมการด้านเทคนิคมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอเรียนชี้แจงผ่านคำอธิบายเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับการรับรู้รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ โดยมีข้อสมมติพื้นฐานที่ว่า กิจการมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็น “สกุลเงินบาท” ดังต่อไปนี้

คำอธิบายเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับการรับรู้รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องในการพิจารณา

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

ย่อหน้าที่อ้างอิงในการพิจารณา

ย่อหน้าที่ 8

รายการที่เป็นตัวเงิน หมายถึง หน่วยของสกุลเงินที่ถือไว้ และสินทรัพย์และหนี้สินที่จะได้รับ หรือที่จะต้องชำระเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอน หรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน

ย่อหน้าที่ 16

ลักษณะสำคัญของรายการที่เป็นตัวเงิน คือ สิทธิที่จะได้รับ หรือภาระที่จะส่งมอบ จำนวนเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือจำนวนเงินที่สามารถทราบได้ในจำนวนหน่วยของสกุลเงิน

ย่อหน้าที่ 21

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ

ย่อหน้าที่ 22

วันที่เกิดรายการ คือ วันที่รายการเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการครั้งแรกของมาตรฐานการบัญชี

ย่อหน้าที่ 23

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด

1. รายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด
2. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และ
3. รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมนั้น

ข้อพิจารณา

ในการพิจารณารายการการเงินรับล่วงหน้าค่าสินค้าและบริการที่ยังไม่ถือเป็นรายได้และเงินฝากธนาคารที่วางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้ ข้อพิจารณาคือ กิจการจำเป็นต้องพิจารณารายการแต่ละรายการอย่างเหมาะสมโดยอ้างอิงถึงเนื้อหาของรายการดังกล่าวเป็นสำคัญว่ารายการดังกล่าวเป็น “รายการที่กิจการมีภาระที่จะต้องชำระและมีสิทธิที่จะได้รับเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอน” หรือไม่ หากกิจการเห็นว่า กิจการมีภาระที่จะต้องชำระและมีสิทธิที่จะได้รับเป็นจำนวนเงินที่กำหนดไว้แน่นอนจากรายการดังกล่าวแล้ว กิจการต้องจัดประเภทรายการดังกล่าวเป็น “รายการที่เป็นตัวเงิน (Monetary item)” เนื่องจากเข้านิยามตามย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

อย่างไรก็ตาม การพิจารณารายการที่เป็นตัวเงินนั้น กิจการควรคำนึงถึงเงื่อนไขในการจ่ายชำระเงินคืนหรือสิทธิที่จะได้รับเงินตามที่ระบุไว้ในสัญญา (ถ้ามี) ด้วยว่า มีข้อตกลงหรือเงื่อนไขใดในสัญญาหรือไม่ที่กิจการจะจ่ายชำระเงินคืนหรือจะได้รับเงินคืนด้วยอัตราแลกเปลี่ยนคงที่ ณ วันที่เกิดรายการนั้น (วันที่ได้รับชำระหรือวันที่จ่ายชำระ) หากมีข้อตกลงดังกล่าวในสัญญาแล้ว ย่อมชี้ให้เห็นว่า การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในตลาดไม่ได้ส่งผลกระทบต่อกระแสเงินสดของกิจการในการที่จะจ่ายชำระเงินคืนในอนาคต หรือการได้รับเงินคืนในอนาคต ดังนั้น รายการดังกล่าวจึงเป็นรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งไม่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ตัวอย่างที่ 1 กรณีกิจการการบินพาณิชย์รับเงินรับล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้า

รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

โดยปกติรายการเงินรับล่วงหน้าค่าบริการที่ได้รับจากลูกค้านั้น หากเป็นรายการที่รอให้บริการการบินโดยไม่ได้มีเงื่อนไขที่ลูกค้าจะมีสิทธิเรียกร้องในการขอคืนเงินจากกิจการ โดยเนื้อหาของรายการแล้ว กิจการไม่มีภาระผูกพันที่จะต้องจ่ายชำระเป็นจำนวนเงินในอนาคต จึงสามารถพิจารณาได้ว่า รายการดังกล่าวเป็น “รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-monetary item)” กิจการต้องบันทึกรายการที่ไม่เป็นตัวเงินดังกล่าว ในขณะที่รับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับเงินล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้า และจะบันทึกรับรู้รายการเงินรับล่วงหน้าค่าบริการดังกล่าวเป็นรายได้ค่าบริการด้วยมูลค่าที่ได้เคยบันทึกไว้เมื่อวันที่รับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรก (กล่าวคือ วันที่รับเงินล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้า) เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง รายได้ ดังนั้น กิจการต้องไม่แปลงค่ารายการหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงินด้วยอัตราปิด ณ วันสิ้นงวด

รายการที่เป็นตัวเงิน

ในกรณีที่เงินรับล่วงหน้าค่าบริการที่ได้รับจากลูกค้า มีเงื่อนไขของการคืนเงินให้แก่ลูกค้าในกรณีที่ลูกค้ามีการเรียกร้อง เนื่องจากไม่ได้มีการใช้บริการ โดยเนื้อหาของรายการแล้ว กิจการยังคงมีภาระผูกพันที่จะต้องคืนเงินให้แก่ลูกค้าเมื่อมีการเรียกร้องเกิดขึ้น ซึ่งเข้านิยามของ “รายการที่เป็นตัวเงิน (Monetary item)” กิจการต้องบันทึกรายการที่เป็นตัวเงินดังกล่าว ในขณะที่รับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่รับเงินรับล่วงหน้าค่าบริการจากลูกค้า และหากเงินรับล่วงหน้าค่าบริการดังกล่าวยังคงปรากฏอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการจำเป็นต้องแปลงค่ารายการดังกล่าว ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยใช้อัตราปิด และต้องแปลงค่ารายการดังกล่าวทุกสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ตราบเท่าที่ภาระที่จะต้องคืนเงินให้แก่ลูกค้ายังคงปรากฏอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานนั้น

อย่างไรก็ตาม การพิจารณารายการที่เป็นตัวเงินนั้น กิจการควรคำนึงถึงเงื่อนไขในการจ่ายชำระเงินคืนหรือสิทธิที่จะได้รับเงินตามที่ระบุไว้ในสัญญา (ถ้ามี) ด้วยว่า มีข้อตกลงหรือเงื่อนไขอื่นใดในสัญญาหรือไม่ ว่า กิจการจะจ่ายชำระเงินคืนหรือจะได้รับเงินคืนด้วยอัตราแลกเปลี่ยนคงที่ ณ วันที่เกิดรายการนั้น (วันที่ได้รับชำระหรือวันที่จ่ายชำระ) หากมีข้อตกลงดังกล่าวในสัญญาแล้ว ย่อมชี้ให้เห็นว่า การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนในตลาดไม่ได้ส่งผลกระทบต่อกระแสเงินสดของกิจการในการที่จะจ่ายชำระเงินคืนในอนาคต หรือการได้รับเงินคืนในอนาคต ดังนั้น รายการดังกล่าวจึงเป็นรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งไม่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ตัวอย่างที่ 2 กรณีเงินฝากธนาคารสกุลเงินตราต่างประเทศที่วางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติ
ตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้

รายการที่เป็นตัวเงิน

ในกรณีที่กิจการได้นำเงินฝากธนาคารฝากสกุลเงินตราต่างประเทศวางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติ
ตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้ที่กิจการมีต่อธนาคารผู้ให้กู้ ซึ่งหากพิจารณาเงื่อนไขในรายละเอียดของสัญญา
ที่เกี่ยวข้องแล้ว เห็นว่า เงินฝากธนาคารดังกล่าวมีลักษณะเป็นหลักทรัพย์ที่วางเป็นประกันการปฏิบัติตาม
สัญญาซึ่งกิจการจะต้องดำรงจำนวนเงินดังกล่าวให้คงที่ตามจำนวนที่ระบุในเงื่อนไขตามสัญญาที่เกี่ยวข้อง
นั้น ซึ่งหากพิจารณาที่เนื้อหาของรายการแล้วย่อมชี้ให้เห็นว่า รายการเงินฝากธนาคารดังกล่าวยังคงเป็น
รายการที่กิจการมีสิทธิที่จะได้รับเป็นจำนวนที่กำหนดไว้แน่นอนเมื่อกิจการได้ถอนหลักทรัพย์ค้ำประกัน
ดังกล่าวคืนกลับ ดังนั้น รายการเงินฝากสกุลเงินตราต่างประเทศดังกล่าวเป็น “รายการที่เป็นตัวเงิน
(Monetary item)” ซึ่งต้องรับรู้มูลค่าเมื่อเริ่มแรกโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ และแปลง
ค่ารายการดังกล่าวด้วยอัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน

ในกรณีที่กิจการได้นำเงินฝากธนาคารฝากสกุลเงินตราต่างประเทศวางเป็นหลักทรัพย์ค้ำประกันการปฏิบัติ
ตามข้อผูกพันในสัญญาเงินกู้ที่กิจการมีต่อธนาคารผู้ให้กู้ ซึ่งหากพิจารณาเงื่อนไขในรายละเอียดของสัญญา
ที่เกี่ยวข้องแล้ว เห็นว่า เงินฝากธนาคารดังกล่าวมีเงื่อนไขเฉพาะที่เงินฝากดังกล่าวจะแปลงสภาพเป็นเงิน
ลงทุนในโครงการเฉพาะเจาะจงที่ระบุไว้ในสัญญาเท่านั้น กิจการไม่สามารถนำไปใช้ในกิจกรรมอื่นได้
นอกจากวัตถุประสงค์ที่ระบุเป็นการเฉพาะไว้ได้ ซึ่งหากพิจารณาที่เนื้อหาของรายการแล้วย่อมชี้ให้เห็นว่า
กิจการไม่มีสิทธิที่จะได้รับเงินฝากดังกล่าวคืนกลับเป็นจำนวนที่กำหนดไว้แน่นอนแล้ว ดังนั้น รายการเงิน
ฝากสกุลเงินตราต่างประเทศดังกล่าวเป็น “รายการที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-monetary item)” ซึ่งต้องรับรู้
มูลค่าเมื่อเริ่มแรกโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ กิจการไม่ต้องมีการแปลงค่ารายการ
ดังกล่าวด้วยอัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
