

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1

การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อรับฟังข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะ และได้จัดการสัมมนาพิจารณาเมื่อวันที่ 20 พฤศจิกายน พ.ศ.2555 ณ อาคารสภาวิชาชีพบัญชี แล้ว

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงใคร่ขอความร่วมมือจากท่านในการแสดงข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะภายใน 30 มีนาคม 2556 โดยจัดส่งมาที่สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศกมนตรี) แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110 โทรศัพท์ 0-2685-2577 โทรสาร 0-2685-2514 หรือที่ Secretary@fap.or.th

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ในนามของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอขอบคุณในความร่วมมือมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ฝ่ายเลขานุการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ฝ่ายวิชาการ/เลขานุการฯ

โทรศัพท์ 0-2685-2500 ต่อ 2577

โทรสาร 0-2685-2514

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1

การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน กำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี โดยรวมผลจากการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับต่างๆ ที่มีผลบังคับใช้ไว้แล้ว

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 ได้รับการปรับปรุงแก้ไขให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ดังต่อไปนี้

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

สารบัญ

ย่อหน้า

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1
การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

อ้างอิง

ความเป็นมา	1
ขอบเขต	2
ประเด็น	3
ข้อสรุป	4-8
วันที่ถือปฏิบัติ	9
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	10
ตัวอย่าง	
ข้อเท็จจริงทั่วไป	1
ตัวอย่างที่ 1: วิธีราคาทุน	1-5
ตัวอย่างที่ 2: วิธีการตีราคาใหม่	6-12
ตัวอย่างที่ 3: การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	13-18

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 1 ถึง 10 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 แนบท้ายด้วยตัวอย่างซึ่งไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1

การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

- อ้างอิงมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ความเป็นมา

1. หลายกิจการมีภาระผูกพันในการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะอ้างถึงภาระผูกพันดังกล่าวว่าเป็น “หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน” มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กำหนดให้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รวมการประมาณการเบื้องต้นสำหรับต้นทุนการรื้อและการขนย้ายสินทรัพย์ และการบูรณะสถานที่ ภาระผูกพันดังกล่าวของกิจการเกิดขึ้นเมื่อมีการได้มาซึ่งสินทรัพย์ หรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่งเพื่อวัตถุประสงค์อื่นที่มีไว้วัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าในช่วงเวลานั้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้กำหนดเรื่องวิธีการวัดมูลค่าของหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้แนวทางเกี่ยวกับวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับผลกระทบที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่าของหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

ขอบเขต

2. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ใช้กับการเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่าของหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ หรือหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ซึ่งมีการรับรู้ดังนี้
 - (ก) รับรู้เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ
 - (ข) รับรู้เป็นหนี้สินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ตัวอย่างเช่น หนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ หรือหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน อาจเกิดขึ้นจากการรื้อถอนโรงงาน การฟื้นฟูสิ่งแวดล้อมที่เสียหายจากอุตสาหกรรมขุดเจาะแหล่งทรัพยากรแร่ หรือการขนย้ายอุปกรณ์

ประเด็น

3. การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กล่าวถึงวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบของเหตุการณ์ต่อไปนี้ ที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่าของหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน
 - 3.1 การเปลี่ยนแปลงในประมาณการทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (เช่น กระแสเงินสด) ซึ่งนำมาใช้จ่ายชำระภาระผูกพัน
 - 3.2 การเปลี่ยนแปลงในอัตราคิดลดซึ่งอ้างอิงอัตราตลาดในปัจจุบัน ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 47 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (รวมถึงการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินตามเวลาและความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินนั้น) และ
 - 3.3 การเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่สะท้อนถึงระยะเวลาที่ผ่านมา (หมายถึงส่วนคิดลดที่ทยอยลดลง)

ข้อสรุป

4. การเปลี่ยนแปลงในการวัดมูลค่าของหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอน การบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ที่เป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในประมาณการระยะเวลา หรือจำนวนของทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจซึ่งนำมาใช้จ่ายชำระภาระผูกพัน หรือการเปลี่ยนแปลงอัตราคิดลด ต้องบันทึกบัญชีตามย่อหน้าที่ 5 ถึง 7
5. ในกรณีที่วัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องโดยใช้วิธีราคาทุน
 - 5.1 การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินให้นำไปเพิ่มหรือหักออกจากต้นทุนของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องในงวดปัจจุบัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับย่อหน้าที่ 5.2 ด้วย
 - 5.2 จำนวนที่หักออกจากต้นทุนของสินทรัพย์จะต้องไม่เกินกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น ถ้าการลดลงของหนี้สินเกินกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ส่วนที่เกินดังกล่าวต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนทันที
 - 5.3 หากการปรับปรุงทำให้ต้นทุนของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น กิจการต้องพิจารณาว่ามีข้อบ่งชี้ว่ามูลค่าตามบัญชีใหม่ของสินทรัพย์อาจได้รับคืนไม่เต็มจำนวนหรือไม่ และหากมีข้อบ่งชี้ดังกล่าว กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยการประมาณการมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และบันทึกบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่า (หากมี) ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

6. ในกรณีที่วัดมูลค่าสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องโดยใช้วิธีการตีราคาใหม่
 - 6.1 การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินมีผลในการเปลี่ยนแปลงส่วนเกินทุนหรือส่วนต่ำจากการตีราคาสินทรัพย์ที่รับรู้ไว้ก่อนหน้านี้
 - 6.1.1 การลดลงของหนี้สินต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และเพิ่มส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในส่วนของเจ้าของ (ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับย่อหน้าที่ 6.2 ด้วย) เว้นแต่สินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาลดลงและได้รับรู้มูลค่าที่ลดลงในกำไรหรือขาดทุนในงวดก่อน การลดลงของหนี้สินต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนไม่เกินจำนวนที่ตีราคาลดลงของสินทรัพย์ซึ่งได้รับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดก่อน
 - 6.1.2 การเพิ่มขึ้นของหนี้สินต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน เว้นแต่สินทรัพย์นั้นเคยมีการตีราคาเพิ่มขึ้นและมีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์คงเหลืออยู่ การเพิ่มขึ้นของหนี้สินนี้ต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และลดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ของสินทรัพย์รายการเดียวกัน
 - 6.2 ในกรณีที่การลดลงของหนี้สินเกินกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่คำนวณตามวิธีราคาทุน ให้รับรู้ส่วนที่เกิดขึ้นกล่าวในกำไรหรือขาดทุนทันที
 - 6.3 การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินเป็นข้อบ่งชี้ว่า สินทรัพย์อาจจะต้องมีการตีราคาใหม่เพื่อให้มั่นใจได้ว่ามูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นงวดการรายงานไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมอย่างมีสาระสำคัญ ทั้งนี้ การบันทึกบัญชีสำหรับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ใด ๆ ต้องพิจารณาว่าจะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุน หรือในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ตามที่ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 6.1 ในกรณีที่มีความจำเป็นที่ต้องตีราคาสินทรัพย์ใหม่ กิจการต้องตีราคาสินทรัพย์ทุกรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกันกับรายการที่ตีราคาใหม่ด้วย
 - 6.4 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้เปิดเผยแต่ละองค์ประกอบของกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ซึ่งเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในหนี้สินดังกล่าวต้องแสดงรายการแยกต่างหากและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการดังกล่าว
7. ในกรณีที่สินทรัพย์นั้นได้คิดค่าเสื่อมราคาจนครอบคลุมอายุการใช้งานแล้ว การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดขึ้นหลังจากนั้นต้องรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดการเปลี่ยนแปลงนั้น ทั้งในกรณีที่ใช้วิธีราคาทุนและวิธีการตีราคาใหม่
8. การเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่สะท้อนถึงระยะเวลาที่ผ่านไปซึ่งเกิดจากส่วนคิดลดที่ทยอยลดลงที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) ไม่อนุญาตให้บันทึกรายการดังกล่าวเป็นต้นทุนของสินทรัพย์

วันที่ปฏิบัติ

9. กิจการต้องถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 เป็นต้นไป การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1 นี้ สนับสนุนให้กิจการปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ อย่างไรก็ตาม หากกิจการถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับงวดก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในงบการเงินด้วย

9ก. ย่อหน้านี้ไม่ใช่

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

10. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี และข้อผิดพลาดทางการบัญชี

ตัวอย่าง

ตัวอย่างต่อไปนี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 1

ข้อเท็จจริงทั่วไป

1. กิจการมีโรงงานพลังงานนิวเคลียร์และมีหนี้สินจากการรื้อถอนที่เกี่ยวข้อง โรงงานพลังงานนิวเคลียร์ของกิจการเริ่มดำเนินงานในวันที่ 1 มกราคม 2543 มีอายุการใช้งาน 40 ปี โดยมีต้นทุนเริ่มแรกจำนวน 120,000 บาท ซึ่งรวมต้นทุนการรื้อถอนโรงงานพลังงานนิวเคลียร์จำนวน 10,000 บาท (เป็นมูลค่าคิดลดของประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอีก 40 ปีข้างหน้าจำนวน 70,400 บาท โดยใช้อัตราคิดลด ร้อยละ 5 ซึ่งได้ปรับอัตราความเสี่ยงแล้ว) รอบระยะเวลาบัญชีของกิจการสิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม

ตัวอย่างที่ 1: วิธีราคาทุน

2. ในวันที่ 31 ธันวาคม 2552 โรงงานมีอายุ 10 ปี ค่าเสื่อมราคาสะสม 30,000 บาท ($120,000 \times 10 / 40$) เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่สะท้อนถึงระยะเวลาที่ผ่านไปจากอัตราคิดลดตลอดระยะเวลา 10 ปี (ร้อยละ 5) ทำให้หนี้สินในการรื้อถอนโรงงานพลังงานนิวเคลียร์เพิ่มจาก 10,000 บาท เป็น 16,300 บาท

- 3 ในวันที่ 31 ธันวาคม 2552 อัตราคิดลดไม่มีการเปลี่ยนแปลง แต่เนื่องจากความก้าวหน้าของเทคโนโลยี ทำให้ประมาณการมูลค่าปัจจุบันของหนี้สินจากการรื้อถอนโรงงานลดลง 8,000 บาท ดังนั้นกิจการปรับปรุงหนี้สินจากการรื้อถอนโรงงานจาก 16,300 บาท เป็น 8,300 บาท ตามรายการดังนี้

	บาท	บาท
เดบิต หนี้สินจากการรื้อถอนโรงงาน	8,000	
เครดิต ต้นทุนของสินทรัพย์		8,000

- 4 จากรายการปรับปรุงนี้ ทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เท่ากับ 82,000 บาท (120,000-30,000-8,000) ซึ่งจะคิดค่าเสื่อมราคาต่อไปตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออีก 30 ปี ทำให้ค่าเสื่อมราคาของปีต่อไปเท่ากับ 2,733 บาท (82,000 บาท /30) และมีค่าใช้จ่ายทางการเงินของปีถัดไป ซึ่งเกิดจากการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่สะท้อนถึงระยะเวลาที่ผ่านมาไปเท่ากับ 415 (8,300 บาท*5%)

- 5 หากการเปลี่ยนแปลงในหนี้สินเป็นผลจากการเปลี่ยนแปลงในอัตราคิดลดแทนที่จะเป็นการเปลี่ยนแปลงในประมาณการกระแสเงินสด วิธีการบัญชีสำหรับการเปลี่ยนแปลงในหนี้สินจะเหมือนกัน แต่ค่าใช้จ่ายทางการเงินในปีต่อไปจะต้องเปลี่ยนแปลงตามอัตราคิดลดอัตราใหม่

ตัวอย่าง 2: วิธีการตีราคาใหม่

- 6 กิจการนำวิธีการตีราคาใหม่ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ มาใช้ โดยจัดให้มีการประเมินราคาโรงงานอย่างสม่ำเสมอเพื่อมิให้ราคาตามบัญชีแตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมอย่างมีสาระสำคัญ กิจการมีนโยบายการบัญชีในการนำค่าเสื่อมราคาสะสมหักกับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ในวันที่ตีราคาใหม่

- 7 ในการบันทึกบัญชีสำหรับสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ ซึ่งมีหนี้สินจากการรื้อถอนรวมอยู่ด้วย กิจการต้องเข้าใจเกณฑ์ในการตีราคาสินทรัพย์ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

- 7.1 ถ้าการตีราคาสินทรัพย์ใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสด ผู้ประเมินราคาบางรายอาจตีราคาสินทรัพย์โดยไม่หักค่าเผื่อต้นทุนการรื้อถอนสินทรัพย์ ในขณะที่ผู้ประเมินราคาบางรายอาจตีราคาสินทรัพย์ด้วยมูลค่าสุทธิ (หักค่าเผื่อต้นทุนการรื้อถอนสินทรัพย์แล้ว) เนื่องจากการได้มาซึ่งสินทรัพย์ของกิจการโดยทั่วไปจะประมาณการผูกพันจากการรื้อถอนด้วย ในการจัดทำงบการเงินการผูกพันดังกล่าวรับรู้เป็นหนี้สินแยกต่างหาก ดังนั้นถ้าสินทรัพย์ถูกตีราคาด้วยมูลค่าสุทธิ กิจการต้องปรับปรุงมูลค่าที่ได้จากการตีราคาโดยบวกกลับด้วยค่าเผื่อต้นทุนการรื้อถอนสินทรัพย์ เพื่อมิให้หนี้สินดังกล่าวถูกนับซ้ำ

7.2 ถ้าการตีราคาสินทรัพย์ใช้วิธีมูลค่าต้นทุนทดแทนสุทธิจากค่าเสื่อมราคาสะสม มูลค่าที่ได้จากการตีราคาอาจไม่รวมถึงต้นทุนการรื้อถอนสินทรัพย์ ในกรณีนี้ กิจการจะต้องบวกต้นทุนการรื้อถอนสินทรัพย์เข้ากับมูลค่าที่ได้จากการตีราคา เพื่อให้การประเมินราคาสะท้อนถึงต้นทุนทดแทนสุทธิจากค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์นั้น

8 ในวันที่ 31 ธันวาคม 2552 สมมติว่ากิจการตีราคาสินทรัพย์โดยใช้วิธีคิดลดกระแสเงินสดโดยใช้ราคาตลาดเป็นเกณฑ์ได้มูลค่า 115,000 บาท โดยมูลค่านี้ได้รวมต้นทุนการรื้อถอนสินทรัพย์เท่ากับ 11,600 บาทซึ่งมิได้เปลี่ยนแปลงจากประมาณการเดิม มูลค่าดังกล่าวเป็นมูลค่าภายหลังจากการทยอยบันทึกส่วนลดเป็นระยะเวลา 3 ปี จำนวนเงินที่รวมอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2552 เป็นดังนี้

	(จำนวนเงิน : บาท)
สินทรัพย์ซึ่งแสดงตามราคาที่ตีใหม่ ⁽¹⁾	126,600
ค่าเสื่อมราคาสะสม	-
หนี้สินจากการรื้อถอน	(11,600)
สินทรัพย์สุทธิ	<u>115,000</u>
กำไรสะสม ⁽²⁾	(10,600)
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ⁽³⁾	15,600

หมายเหตุ

(1) มูลค่าจากการตีราคา จำนวน 115,000 บาทบวกด้วยต้นทุนในการรื้อถอนจำนวน 11,600 บาท (ซึ่งรวมในการตีราคา แต่รับรู้โดยแสดงแยกในรายการหนี้สิน) เท่ากับ 126,600 หน่วย

(2) ค่าเสื่อมราคาสำหรับ 3 ปี ของต้นทุนเริ่มแรก = $120,000 \text{ บาท} \times \frac{3}{40} = 9,000 \text{ บาท}$

บวกด้วยส่วนลดสะสมจากจำนวน 10,000 บาทในอัตรา 5% = 1,600 บาท รวมเท่ากับ 10,600 บาท

(3) มูลค่าที่ตีราคาใหม่ 126,600 บาท ลบด้วยมูลค่าตามบัญชีสุทธิ 111,000 บาท (ต้นทุน 120,000 บาท หักค่าเสื่อมราคาสะสม 9,000 บาท)

9 ดังนั้นค่าเสื่อมราคาในปี 2553 เท่ากับ 3,420 บาท ($126,600 \text{ บาท} \times \frac{1}{37}$) และมีค่าใช้จ่ายทางการเงินในปี 2553 เท่ากับ 600 บาท (5% ของ 11,600 บาท) ในวันที่ 31 ธันวาคม 2553 หนี้สินจากการรื้อถอน (ก่อนรายการปรับปรุงใดๆ) เป็นจำนวน 12,200 บาท และอัตราคิดลดไม่มีการเปลี่ยนแปลง อย่างไรก็ตามในวันเดียวกันนี้กิจการประมาณการมูลค่าปัจจุบันของหนี้สินจากการรื้อถอนลดลงจำนวน 5,000 บาท เนื่องจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ดังนั้นกิจการต้องปรับปรุงหนี้สินจากการรื้อถอนจาก 12,200 บาท เป็น 7,200 บาท

- 10 รายการปรับปรุงทั้งหมดนี้ได้ปรับส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ เพราะการลดลงของหนี้สินมีจำนวนไม่เกินกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่คำนวณตามวิธีราคาทุน (แต่หากการลดลงของหนี้สินมีจำนวนเกินกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่คำนวณตามวิธีราคาทุน ส่วนที่เกินนั้นจะต้องรับรู้ในกำไรขาดทุนตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 6.2) กิจการบันทึกบัญชีดังต่อไปนี้

	บาท	บาท
เดบิต หนี้สินจากการรื้อถอน	5,000	
เครดิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์		5,000

- 11 กิจการจัดให้มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่อย่างเต็มรูปแบบ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2553 เพื่อมั่นใจว่ามูลค่าตามบัญชีไม่แตกต่างจากมูลค่ายุติธรรมอย่างมีสาระสำคัญ สมมติว่าสินทรัพย์มีมูลค่าที่ได้จากการตีราคาใหม่ในปัจจุบันจำนวน 107,000 บาท ซึ่งเป็นยอดสุทธิจากค่าเผื่อต้นทุนการรื้อถอนสินทรัพย์จำนวน 7,200 บาท สำหรับภาระผูกพันในการรื้อถอนสินทรัพย์ที่ลดลงซึ่งควรบันทึกรับรู้เป็นหนี้สินแยกต่างหาก ดังนั้น ในการจัดทำงบการเงินมูลค่าสินทรัพย์ที่ตีราคาใหม่ก่อนหักค่าเผื่อต้นทุนการรื้อถอนสินทรัพย์จึงมีมูลค่า 114,200 บาท รายการบัญชีที่ต้องบันทึกเพิ่มเติม ดังนี้

	บาท	บาท
เดบิต ค่าเสื่อมราคาสะสม ⁽¹⁾	3,420	
เครดิต สินทรัพย์ซึ่งแสดงตามราคาที่ดีใหม่		3,420
เดบิต ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ⁽²⁾	8,980	
เครดิต สินทรัพย์ซึ่งแสดงตามราคาที่ดีใหม่ ⁽³⁾		8,980

หมายเหตุ:

- (1) ตัดบัญชีค่าเสื่อมราคาสะสมออก 3,420 บาท ตามนโยบายการบัญชีของกิจการ
- (2) เดบิตบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ เนื่องจากขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการตีราคาใหม่มีจำนวนไม่เกินยอดคงเหลือของส่วนเกินจากการตีราคาสินทรัพย์
- (3) การตีราคาก่อนหน้านี้ (ก่อนหักค่าเผื่อต้นทุนการรื้อถอน) จำนวน 126,600 บาท หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมจำนวน 3,420 บาท และหักด้วยมูลค่าที่ได้จากการตีราคาใหม่ (ก่อนหักค่าเผื่อต้นทุนการรื้อถอน) จำนวน 114,200 บาท

12 จากการศึกษาสินทรัพย์ใหม่ดังกล่าว จำนวนที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงินเป็นดังนี้

สินทรัพย์ซึ่งแสดงตามราคาใหม่ที่	114,200
ค่าเสื่อมราคาสะสม	-
หนี้สินจากการรื้อถอน	(7,200)
สินทรัพย์สุทธิ	<u>107,000</u>
กำไรสะสม ⁽¹⁾	(14,620)
ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ⁽²⁾	11,620

หมายเหตุ:

- (1) จำนวน 10,600 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2552 บวกด้วยค่าเสื่อมราคาของปี 2553 จำนวน 3,420 บาท และค่าใช้จ่ายทางการเงินจำนวน 600 บาท ยอดคงเหลือเท่ากับ 14,620 บาท
- (2) จำนวน 15,600 บาท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2552 บวกด้วยส่วนเพิ่มจากการลดลงของหนี้สิน จำนวน 5,000 บาท หักด้วยส่วนขาดจากการปรับมูลค่าสินทรัพย์ลดลง 8,980 บาท ยอดคงเหลือ เท่ากับ 11,620 บาท

ตัวอย่างที่ 3: การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

13 ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงถึงการปรับย้อนหลังตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สำหรับผู้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินแล้ว การปรับย้อนหลังดังกล่าวเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) ตัวอย่างนี้มีข้อสมมติ ดังต่อไปนี้

- กิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37
- กิจการได้นำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 1 มาถือปฏิบัติ ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2555 และ
- ก่อนที่จะถือปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 1 การเปลี่ยนแปลงในประมาณการกระแสเงินสดเพื่อชำระหนี้สินจากการรื้อถอน บันทึกรับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่าย

14 ในวันที่ 31 ธันวาคม 2552 โรงงานมีอายุ 10 ปี ค่าเสื่อมราคาสะสม 30,000 (120,000*10/40) เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่สะท้อนถึงระยะเวลาที่ผ่านไปจากอัตราคิดลดตลอดระยะเวลา 10 ปี (ร้อยละ 5) ทำให้หนี้สินในการรื้อถอนโรงงานพลังงานนิวเคลียร์เพิ่มจาก 10,000 บาท เป็น 16,300 บาท

15 ในวันที่ 31 ธันวาคม 2552 อัตราคิดลดไม่มีการเปลี่ยนแปลง แต่เนื่องจากความก้าวหน้าของเทคโนโลยี ทำให้ประมาณการมูลค่าปัจจุบันของหนี้สินจากการรื้อถอนโรงงานลดลง 8,000 บาท ดังนั้นกิจการปรับปรุงหนี้สินจากการรื้อถอนโรงงานจาก 16,300 บาท เป็น 8,300 บาท กิจการได้รับรู้การลดลงของหนี้สินโดยผ่านกำไรขาดทุนตามนโยบายเดิม

16 ในวันที่ 1 มกราคม 2555 กิจการได้ทำรายการปรับปรุงเพื่อสะท้อนถึงการปฏิบัติตามการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ดังนี้

	บาท	บาท
เดบิต กำไรสะสมยกมา	7,400	
ค่าเสื่อมราคาสะสม	600	
เครดิต ต้นทุนสินทรัพย์		8,000

17 ต้นทุนของสินทรัพย์ต้องปรับปรุงให้เหมาะสมตามที่ควรจะเป็น ถ้าการลดลงของประมาณการต้นทุนสำหรับหนี้สินจากการรื้อถอน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2543 จำนวน 8,000 บาทได้ถูกบันทึกหักจากต้นทุนของสินทรัพย์ ณ วันนั้น จากรายการปรับปรุงนี้ ทำให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เท่ากับ 82,000 บาท (บาท 120,000-30,000-8,000) ซึ่งจะตัดค่าเสื่อมราคาต่อไปตลอดอายุการใช้งานที่เหลืออีก 30 ปี ทำให้ค่าเสื่อมราคาของปีต่อไปเท่ากับ 2,700 บาท (82,000 บาท/30) และมีค่าใช้จ่ายทางการเงินของปีถัดไปซึ่งเกิดจากการเพิ่มขึ้นของหนี้สินที่สะท้อนถึงระยะเวลาที่ผ่านมาเท่ากับ 415 (8,300 บาท*5%)

ก่อนที่จะถือปฏิบัติตามการตีความในวันที่ 1 มกราคม 2555 กิจการรับรู้การเปลี่ยนแปลงหนี้สินจากการรื้อถอนในกำไรหรือขาดทุน ดังนั้นยอดการปรับปรุงสุทธิจำนวน 7,400 บาท (ส่วนต่างของค่าเสื่อม 2 ปี ระหว่างจำนวนที่บันทึกไว้เดิม 3,000 บาทต่อปี กับจำนวนที่ปรับปรุงใหม่ 2,700 บาท) ถูกรับรู้เป็นยอดเดบิตในกำไรสะสมยกมา เนื่องจากมีการปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังตาม

18 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 กำหนดให้งบการเงินเปรียบเทียบต้องปรับปรุงย้อนหลัง และต้องเปิดเผยรายการปรับปรุงกำไรสะสมยกมาของงบการเงินเปรียบเทียบ รายการบันทึกบัญชี ณ วันที่ 1 มกราคม 2554 ได้แสดงไว้ด้านล่างนี้ นอกจากนี้ค่าเสื่อมราคาสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2554 ลดลงจำนวน 300บาท จากจำนวนที่ได้รายงานไว้ก่อนหน้านี้

	บาท	บาท
เดบิต กำไรสะสมยกมา	7,700	
ค่าเสื่อมราคาสะสม	300	
เครดิต ต้นทุนสินทรัพย์		8,000