

**ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5**

**สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม**

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](mailto:Secretary@fap.or.th)

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ในนามของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ขอขอบคุณในความร่วมมือนมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ฝ่ายเลขานุการ  
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ฝ่ายวิชาการ/เลขานุการฯ

โทรศัพท์ 0-2685-2500 ต่อ 2577

โทรสาร 0-2685-2514



## การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5

สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม

ฉบับนี้ได้รวมการแก้ไขที่เป็นผลมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับต่าง ๆ ที่ได้ออกเผยแพร่แล้ว

## สารบัญ

### ย่อหน้า

ร่างการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5  
สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม

### อ้างอิง

ความเป็นมา	1-3
ขอบเขต	4-5
ประเด็น	6
ข้อสรุป	7-13
การบัญชีสำหรับส่วนได้เสียกองทุน	
การบัญชีสำหรับภาระผูกพันในการเพิ่มการลงทุน	7-9
การเปิดเผยข้อมูล	10
วันที่ปฏิบัติ	14
การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง	15

การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5 สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะ และการปรับปรุงสภาพแวดล้อม ได้กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 1 ถึง 15

## การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 5

### สิทธิในส่วนได้เสียจากกองทุนการรื้อถอน การบูรณะ และการปรับปรุงสภาพแวดล้อม

#### อ้างอิง

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (ปรับปรุง 2552)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ (ปรับปรุง 2552)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม (ปรับปรุง 2552)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า (ปรับปรุง 2552)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (ปรับปรุง 2552)
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ปรับปรุง 2552)
- มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้)
- การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง งบการเงินรวม – นิติบุคคลเฉพาะกิจ

#### ความเป็นมา

1. จุดมุ่งหมายของกองทุนการรื้อถอน การบูรณะ และการปรับปรุงสภาพแวดล้อม ซึ่งต่อไปจะเรียกว่า กองทุนการรื้อถอน หรือกองทุน คือ การแยกสินทรัพย์เพื่อไว้ใช้เป็นทุนสำหรับจ่ายเป็นบางส่วนหรือทั้งจำนวนของต้นทุนในการรื้อถอนโรงงาน (เช่น โรงไฟฟ้านิวเคลียร์) หรือ อุปกรณ์บางอย่าง (เช่น รถยนต์) รวมถึงการปรับปรุงสภาพแวดล้อม (เช่น การแก้ไขระบบน้ำเสียหรือการบูรณะปรับปรุงที่ดินของเหมืองแร่) ทั้งหมดนี้รวมเรียกว่า การรื้อถอน
2. การจ่ายเงินเข้ากองทุนอาจมาจากความสมัครใจ หรือเป็นไปตามข้อกำหนด หรือ กฎหมาย ทั้งนี้กองทุนอาจมีโครงสร้างแบบใดแบบหนึ่ง ต่อไปนี้ :
  - 2.1 กองทุนที่จัดตั้งขึ้นโดยบุคคลหรือหน่วยงานเดียว (ผู้ลงทุน) เพื่อจ่ายภาระผูกพันในการรื้อถอนสินทรัพย์ของตนเอง ไม่ว่าสถานที่ที่ต้องทำการรื้อถอนจะมีที่ตั้งแห่งเดียวหรือกระจายไปตามแต่ละภูมิศาสตร์ก็ตาม

- 2.2 กองทุนที่จัดตั้งขึ้นโดยกลุ่มบุคคลหรือหน่วยงาน (กลุ่มผู้ร่วมลงทุน) ที่ได้ร่วมกันจัดตั้งกองทุน เพื่อจ่ายภาระผูกพันในการรื้อถอนในส่วนของตนหรือของกลุ่ม ผู้ลงทุนมีสิทธิที่จะเบิกชดเชยจากกองทุนสำหรับรายจ่ายการรื้อถอน เท่ากับจำนวนที่ตนจ่ายเข้ากองทุน บวกรายได้ที่เกิดขึ้นจริงจากส่วนของเงินทุนของตน หักด้วยต้นทุนในการจัดการกองทุน ผู้ร่วมลงทุนอาจมีภาระที่จะต้องจ่ายเงินเข้ากองทุนเพิ่มขึ้น เช่นกรณีที่ผู้ร่วมลงทุนรายอื่นล้มละลาย ผู้ร่วมลงทุนที่เหลือต้องจ่ายเงินเพิ่มเพื่อรักษาระดับทุนให้คงเดิม
  - 2.3 กองทุนที่จัดตั้งขึ้นโดยกลุ่มบุคคลหรือหน่วยงาน (กลุ่มผู้ร่วมลงทุน) ที่ได้ร่วมกันจัดตั้งกองทุน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำมาจ่ายภาระผูกพันในการรื้อถอนของตนเองหรือภาระผูกพันร่วม หากมีการกำหนดระดับการจ่ายเงินเข้ากองทุนจากกิจกรรมในปัจจุบันของผู้ร่วมลงทุน และกำหนดผลประโยชน์ที่ผู้ร่วมลงทุนได้รับจากกิจกรรมในอดีต กรณีดังกล่าวมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดความไม่สอดคล้องกันระหว่างจำนวนเงินที่จ่ายเข้ากองทุน (ซึ่งเกิดจากกิจกรรมในปัจจุบัน) กับ มูลค่าที่ผู้ร่วมลงทุนได้รับจากกองทุน (ซึ่งเกิดจากกิจกรรมในอดีต)
3. โดยทั่วไปกองทุนมีลักษณะดังต่อไปนี้
- 3.1 กองทุนจะถูกจัดการโดยผู้ดูแลกองทุนอิสระ
  - 3.2 กิจการ (ผู้ลงทุน) จ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน เงินสมทบนี้จะถูกนำไปลงทุนในสินทรัพย์ต่างๆ ซึ่งอาจรวมถึงตราสารหนี้ และตราสารทุน ผู้จัดการกองทุน (ตามข้อ 3.1) เป็นผู้พิจารณาและตัดสินใจในการลงทุนดังกล่าว ภายใต้ข้อบังคับที่กำหนดในตราสารของกองทุน และกฎหมายและกฎระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้อง
  - 3.3 ผู้ลงทุนยังคงมีภาระผูกพันในการจ่ายต้นทุนในการรื้อถอน อย่างไรก็ตามผู้ลงทุนมีสิทธิที่จะเบิกชดเชยจากกองทุนสำหรับต้นทุนในการรื้อถอน ไม่เกินไปกว่าต้นทุนในการรื้อถอนที่เกิดขึ้นหรือส่วนแบ่งของสินทรัพย์ในกองทุน แล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า
  - 3.4 ผู้ลงทุนอาจไม่มีสิทธิหรือถูกจำกัดสิทธิในการเข้าถึงสินทรัพย์ของกองทุน ส่วนที่เกินจากที่มีไว้เพื่อจ่ายต้นทุนในการรื้อถอน

## ขอบเขต

- 4 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ใช้สำหรับการบันทึกบัญชีในงบการเงินของผู้ลงทุนสำหรับส่วนได้เสียจากกองทุนเพื่อการรื้อถอน ซึ่งจะต้องมี ลักษณะทั้ง 2 ประการดังต่อไปนี้
  - 4.1 สิทธิของกองทุนมีการจัดการแยกต่างหาก (ไม่ว่าสิทธินั้นถือโดยอีกกิจการหนึ่งแยกต่างหากหรือเป็นสิทธิซึ่งแยกได้ในอีกกิจการหนึ่ง)
  - 4.2 มีการจำกัดสิทธิของผู้ลงทุนในการเข้าถึงสิทธิของกองทุน
- 5 ผลประโยชน์คงเหลือที่มีอยู่ในกองทุนที่อยู่นอกเหนือจากสิทธิในการเบิกชดเชยจากเงินกองทุน เช่น สิทธิตามสัญญาในการรับส่วนแบ่งจากเงินกองทุนเมื่อการรื้อถอนเสร็จสิ้นลง หรือการยกเลิกกองทุน อาจเป็นตราสารทุนภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 39 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) ซึ่งอยู่นอกเหนือจากขอบเขตของการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

## ประเด็น

6. ประเด็นที่กล่าวถึงในการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ คือ
  - 6.1 ผู้ลงทุนควรบันทึกส่วนได้เสียในกองทุนอย่างไร
  - 6.2 ในกรณีที่ผู้ลงทุนมีภาระผูกพันในการเพิ่มเงินลงทุน เช่น เกิดเหตุการณ์ล้มละลายของผู้ร่วมลงทุนรายอื่น ควรบันทึกบัญชีสำหรับภาระผูกพันอย่างไร

## ข้อสรุป

### การบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในกองทุน

7. ผู้ลงทุนต้องรับรู้ภาระผูกพันในการจ่ายต้นทุนในการรื้อถอนเป็นหนี้สินและรับรู้ส่วนได้เสียในกองทุนดังกล่าวแยกต่างหาก เว้นแต่ผู้ลงทุนไม่ต้องรับผิดชอบในการจ่ายต้นทุนในการรื้อถอนดังกล่าว แม้ว่ากองทุนจะไม่สามารถจ่ายได้ก็ตาม
8. ผู้ลงทุนต้องพิจารณาว่า ตนมีอำนาจควบคุม หรืออำนาจควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญเหนือกองทุนดังกล่าวหรือไม่ ตามที่อ้างอิงในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ (ปรับปรุง 2552) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม (ปรับปรุง 2552) มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสีย

ในการร่วมค้า (ปรับปรุง 2552) และ การตีความมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง งบการเงินรวม – นิติบุคคลเฉพาะกิจ หากเป็นไปตามนั้น ผู้ลงทุนต้องบันทึกบัญชีสำหรับส่วนได้เสียในกองทุนเหล่านั้นให้เป็นไปตามมาตรฐานที่เกี่ยวข้องข้างต้น

9. หากผู้ลงทุนไม่มีอำนาจควบคุม หรืออำนาจควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อเหนือกองทุนดังกล่าว ผู้ลงทุนต้องรับรู้สิทธิในการได้รับชดเชยจากกองทุน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น โดยการได้รับชดเชยดังกล่าวต้องวัดมูลค่าด้วยจำนวนที่ต่ำกว่า ระหว่าง
  - 9.1 มูลค่าตามการรับรู้ภาระผูกพันสำหรับการรื้อถอน และ
  - 9.2 ส่วนแบ่งของผู้ลงทุนในมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์สุทธิของกองทุนที่เป็นส่วนของผู้ลงทุน

การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าตามบัญชีของสิทธิในการได้รับชดเชยที่นอกเหนือจากการจ่ายเพื่อเงินลงทุน และการรับคืนจากกองทุนต้องรับรู้เป็นกำไรหรือขาดทุนในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง

#### การบัญชีสำหรับภาระผูกพันในการเพิ่มการลงทุน

10. เมื่อผู้ลงทุนมีภาระผูกพันที่จะต้องเพิ่มการลงทุนที่เป็นไปได้ ตัวอย่างเช่น ในสถานการณ์ที่มีผู้ลงทุนรายอื่นล้มละลายหรือเมื่อมูลค่าของสินทรัพย์ที่กองทุนถืออยู่มีมูลค่าลดลงไม่เพียงพอที่จะจ่ายชำระเพื่อชดเชยภาระผูกพัน โดยภาระผูกพันนี้จะเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ทั้งนี้ ผู้ลงทุนต้องรับรู้หนี้สินก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่การลงทุนส่วนเพิ่มจะเกิดขึ้น

#### การเปิดเผยข้อมูล

11. ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยถึงลักษณะของส่วนได้เสียในกองทุนและข้อจำกัดต่างๆ ในการเข้าถึงสินทรัพย์ของกองทุน
12. เมื่อผู้ลงทุนมีภาระผูกพันที่จะต้องเพิ่มการลงทุนที่เป็นไปได้ โดยภาระผูกพันดังกล่าวมิได้รับรู้เป็นหนี้สิน (ดูย่อหน้าที่ 10) ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 ในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

13. เมื่อผู้ลงทุนรับรู้ส่วนได้เสียในกองทุนตามย่อหน้าที่ 9 ผู้ลงทุนต้องเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 85.3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

#### วันถือปฏิบัติ

- 14 การตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2557 โดยสนับสนุนให้นำการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ดังกล่าว อย่างไรก็ตามหากกิจการได้ถือปฏิบัติก่อนวันที่ที่กำหนดไว้ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว
- 14ก มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 (เมื่อมีการประกาศใช้) ได้มีการแก้ไขย่อหน้า 5 กิจการต้องนำมาใช้ปฏิบัติเมื่อมีการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

#### การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

15. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด (ปรับปรุง 2552)