

การบันทึกกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นภายใต้ TFRS พ.ศ. 2563
**Journal Entries for the Other Comprehensive Income
under TFRS B.E. 2563**

สุชาติ เหล่าปรีดา¹ และ สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ²

มหาวิทยาลัยรามคำแหง¹, บริษัทหลักทรัพย์จัดการเอเชียเวลท์ จำกัด²

Suchart Laopreeda¹ and Somsak Pratomsrimek²

Ramkhamhaeng University, Thailand¹, Asia Wealth Assets Management Co., Ltd.²

Corresponding Author, E-mail: suchart.la@rumail.ru.ac.th

บทคัดย่อ

ปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย มุ่งเน้นการสะท้อนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินในรายงานทางการเงินประจำปีของกิจการเพื่อเพิ่มคุณค่าในการตัดสินใจแก่ผู้ใช้งบการเงิน หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการรับรู้ผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการวัดมูลค่าบางรายการเข้ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ซึ่งบทความนี้จะแสดงตัวอย่างรายการพร้อมทั้งวิธีการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นทั้ง 10 รายการภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยฉบับปรับปรุงปี พ.ศ. 2563⁺

คำสำคัญ: กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น; การบัญชีมูลค่ายุติธรรม; มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย

Abstracts

Currently, the Thai Financial Reporting Standards (TFRS) Focuses on reflecting the fair value of assets and liabilities into the corporate financial reports to enhance decision-making value for users of financial statements. The Generally accepted accounting principles have established rules for recognizing some unrealized gains or loss in the Other Comprehensive Income (OCI). This article presents examples of transactions and related accounting methods of the 10 OCI under the revised Thai Financial Reporting Standards A.D. 2020.

Keyword: Other Comprehensive Income; Fair Value Accounting; Thai Financial Reporting Standards

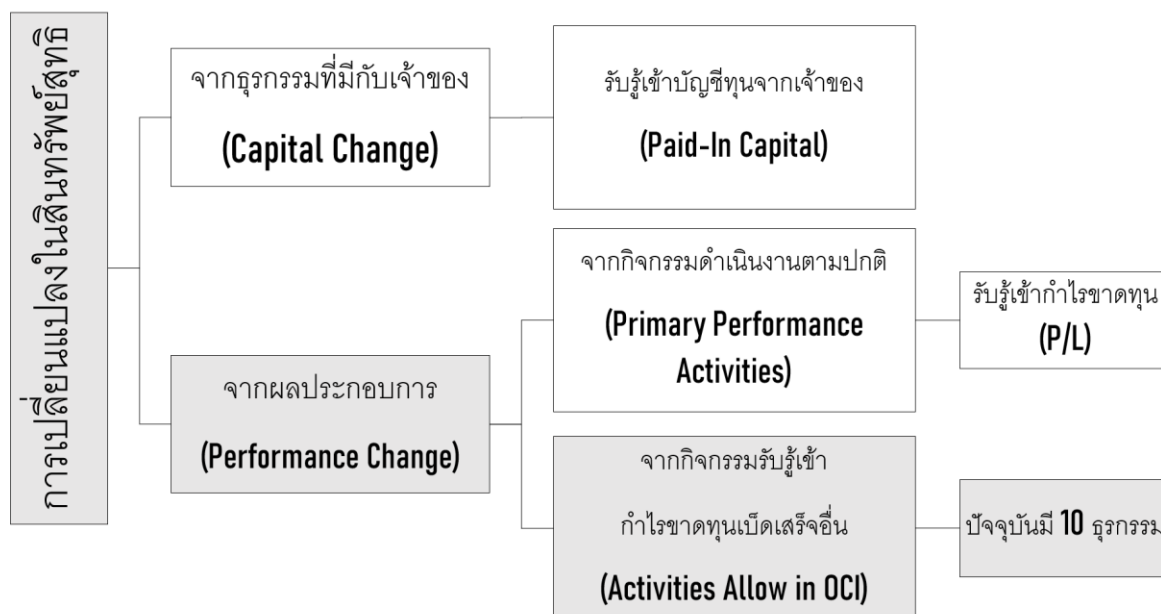
⁺ วันที่รับบทความ: 28 ตุลาคม 2564; วันที่แก้ไขบทความ 15 พฤศจิกายน 2564; วันที่ตอบรับบทความ: 16 พฤศจิกายน 2564

Received: October 28, 2021; Revised: November 15, 2021; Accepted: November 16, 2021

บทนำ

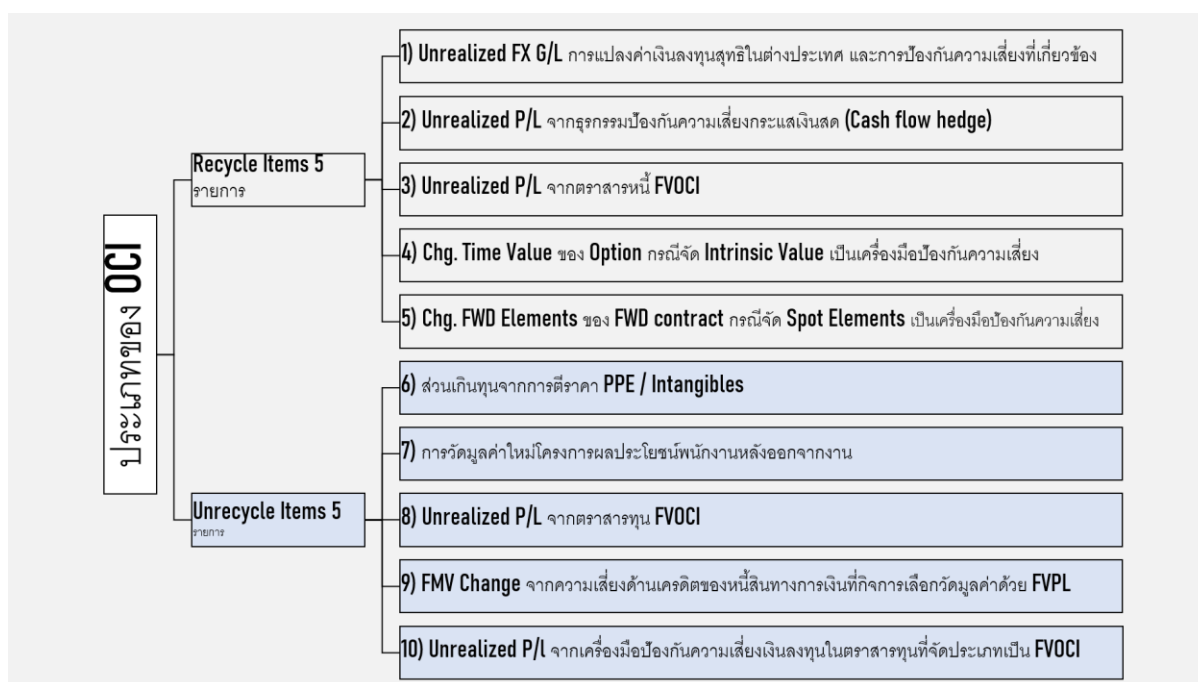
ปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (Thai Financial Reporting Standards – TFRS) มุ่งเน้นการสะท้อนมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สิน โดยมูลค่ายุติธรรม (fair value) คือ “ราคาที่จะได้รับเมื่อขายสินทรัพย์ หรือเป็นราคาที่จ่ายในการโอนหนี้สิน สำหรับรายการปกติระหว่างผู้มีส่วนร่วมในตลาด ณ วันที่มีการวัดมูลค่า” หากมีการนำเสนออย่างเหมาะสมยอมให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจแก่ผู้ใช้งบการเงินของหน่วยงานธุรกิจที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้ดีกว่างบการเงินตามราคาทุนเดิม (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563 : 1-30)

ในการดำเนินธุรกิจจะมีความเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เป็นเจ้าของ 2 ประเภท คือ 1) จาการายการกับผู้เป็นเจ้าของ (เช่นการเพิ่มทุน หรือการจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ และ 2) จาการายการที่ไม่ได้เกิดกับผู้เป็นเจ้าของ คือ กำไรขาดทุน (Profit and Loss – P/L) ซึ่งเป็นการรับรู้ผลเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากกิจกรรมตามปกติ (primary activities) และ กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (Other Comprehensive Income – OCI) ซึ่งเป็นการรับรู้ผลเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สินที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized Gain / Loss) เฉพาะรายการที่ TFRS กำหนดให้ต้องไม่รับรู้หรือให้ทางเลือกให้ไม่ต้องรับรู้เข้ากำไรขาดทุน โดยปัจจุบัน OCI มี 10 รายการ ดังที่แสดงในรูปที่ 1



แผนภาพที่ 1 การรับรู้ผลเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิ

ในการรับรู้ผลเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิเข้า OCI นั้นถือเป็นการแสดงผลค่าเพิ่มของกิจการให้นักลงทุนได้เห็น ซึ่งหากธุรกรรมเหล่านั้นเกิดขึ้นแล้ว ไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนมือหรือขายออกไป หากกลับรายการ OCI เข้ากำไรขาดทุนอาจมองได้ว่าเป็นการแสดงผลเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิซ้ำอีกครั้งหนึ่งด้วยเหตุนี้ TFRS จึงค่อนข้างระวังเรื่องการกลับรายการเข้ากำไรขาดทุน (ซึ่งในที่นี้ขอใช้คำศัพท์ที่ใช้กันทั่วไปคือ Recycle Item) ด้วยเหตุนี้ OCI 10 รายการจึงมีเพียง 5 รายการเท่านั้นที่สามารถ Recycle เข้ากำไรขาดทุนเมื่อเกิดรายการนั้นขึ้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563 : 1)



รูปที่ 2 กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น 10 รายการ

สำหรับบทความนี้จะแสดงตัวอย่างการบันทึกบัญชี OCI ทั้ง 10 รายการโดยนำเสนอด้วยกระดานทำการ

ตัวอย่างการบันทึกบัญชีกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นทั้ง 10 รายการ

OCI รายการที่ 1 Unrealized FX G/L การแปลงค่าเงินลงทุนสุทธิในต่างประเทศ และการป้องกันความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง (Recycle Item)

ต้นปี 25x0 บริษัทไทย ลงทุนบริษัทย่อยในจีน 100 ล้านบาท เพื่อป้องกันความเสี่ยงอัตราแลกเปลี่ยน บริษัทไทยจึงกู้เงินหยวนเพื่อลงทุน โดยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันลงทุน เท่ากับ 5 บาท : 1 หยวน ต่อมาสิ้นปี 25x0 เงินหยวนอ่อนค่าเหลือ 4 บาท : 1 หยวน

หากกิจการปรับใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน กิจการจะบันทึกบัญชีดังนี้

		หน่วย: ล้านบาท		
		งลท. (หยวน)	เงินกู้ (หยวน)	FX translation (OCI)
กรณีปรับใช้ Hedge Accounting ตาม TFRS 9				FX Gain/Loss (P/L)
1/1/x0	ลงทุนในบ.ย่อยจีน	500 dr.	500 cr.	
31/12/x0	แปลงค่า งลท.ในจีน	100 cr.		100 dr.
31/12/x0	ปรับมูลค่าหนี้สินเงินกู้หยวน		100 dr.	100 cr.
31/12/x0	สุทธิ	400 dr.	400 cr.	-

โดย ณ สิ้นรอบรายงาน กิจการต้องแปลงค่าเงินลงทุนในต่างประเทศให้เป็นสกุลเงินดำเนินงาน (TAS 21) ซึ่งสมมติว่าสินทรัพย์สุทธิของกิจการมีจำนวนเท่าเดิม คือ 100 ล้านบาท กิจการจึงมีผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นที่ต้องรับรู้เข้า OCI จำนวน 100 ล้านบาท

ในส่วนหนี้เงินกู้ ถ้ากิจการไม่ปรับใช้ Hedge Accounting กิจการจะต้องปรับผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนด้านหนี้สินเข้า P/L จำนวน 100 ล้านบาท ซึ่งจะเกิด Accounting Mismatched เนื่องจากผลขาดทุนจากการปรับมูลค่าด้านสินทรัพย์รับรู้เข้า OCI แต่ผลกำไรจากการปรับมูลค่าด้านหนี้สินกลับรับรู้เข้า P/L

ด้วยเหตุนี้ Hedge Accounting ตาม TFRS 9 จึงเปิดทางเลือกหากกิจการไม่ต้องการให้เกิด Accounting Mismatch โดยปรับผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนด้านหนี้สินเข้าไปจับคู่กับผลต่างแปลงค่าการดำเนินงานในต่างประเทศใน OCI จึงทำให้ $OCI = +100 - 100 = 0$ และไม่ต้องแสดงผลกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน ที่เกิดจากการกู้เงินต่างประเทศในงบกำไรขาดทุน

ทั้งนี้ ก็การอาจใช้อนุพันธ์ทางการเงิน ได้แก่ Cross Currency Interest Rate Swap (CCIRS) ในการป้องกันความเสี่ยงข้างต้น ซึ่งก็ต้องรับรู้ผลต่างของตราสารอนุพันธ์ดังกล่าวเข้า OCI เช่นกัน หากเข้าเงื่อนไขของ Hedge Accounting ตาม TFRS 9 (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563 : 21)

OCI รายการที่ 2: Unrealized P/L จากธุรกรรมป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด (Recycle Item)

31/12/×6 กู้เงิน 2 ล้านบาท 5 ปี ดอกเบี้ย MLR จ่ายปีละ 2 ครั้ง เพื่อป้องกันความเสี่ยง บริษัทจึงทำสัญญาแลกอัตราดอกเบี้ย (Interest Rate Swap) โดยแปลงดอกเบี้ยจากลอยตัวเป็นคงที่ จ่ายคงที่ 7% รับ ผันแปร MLR ปีละ 2 ครั้ง

คู่สัญญาของบริษัทคือสถาบันการเงิน ซึ่งได้คำนวณมูลค่ายุติธรรมของสัญญาแลกอัตราดอกเบี้ยดังกล่าว ณ 30/6/25×7 และ 31/12/25×7 เท่ากับ 38,000 บาท และ 34,000 บาทตามลำดับ

โดยอัตราดอกเบี้ย 31/12/25×6, 30/6/25×7, และ 31/12/25×7 เท่ากับ 7%, 7.5%, 7.5% ตามลำดับ

หน่วย: พัน
บาท

รายการ	เงินสด (A)	หนี้เงินกู้ (L)	ดบ. จ่าย (P/L)	SWAP P (A)	Cash flow Hedg e - IRS (OCI)	SWAP G/L (P/L)
31/12/x 6 กู้เงิน	2,000 dr.	2,000 cr.				
30/6/x7 จ่ายดอกเบี้ยให้ lender (2m x 7.5% x 6/12)	75 cr.		75 dr.			
30/6/x7 รับส่วนต่าง ดบ.จาก สัญญา swap (2m x 0.5% x 6/12)	5 dr.		5 cr.			
30/6/x7 ปรับมูลค่ายุติธรรม swap				38 dr.	38 cr.	
31/12/x 7 จ่ายดอกเบี้ยให้ lender (2m x 7.5% x 6/12)	75 cr.		75 dr.			
31/12/x 7 รับส่วนต่าง ดบ.จาก สัญญา	5 dr.		5 cr.			

swap (2m x 0.5% x 6/12)						
31/12/x 7	ปรับมูลค่ายุติธรรม swap (34,000 - 38,000)			4 cr.	4 dr.	
รวม		1,860 dr.	2,000 cr.	140 dr.	34 dr.	34 cr.
						-

ตัวอย่างที่ 2 นี้ เป็นธุรกรรมป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด (Cash flow hedge) ตาม TFRS 9 ซึ่งเป็นรายการ recycle item โดยจากโจทย์เป็นการแลกอัตราดอกเบี้ยจาก Float เป็น Fixed (Float to Fixed Interest Rate Swap)

ผลของสัญญา Swap จะทำให้กิจการจ่ายดอกเบี้ยแบบคงที่ 7% จากเดิมที่จ่ายแบบลอยตัวที่ MLR% ตามการคำนวณดังนี้

- จ่าย lender MLR + รับจาก Swap MLR - จ่าย Fixed ให้ Swap 7% = - จ่าย Fixed 7%

ทั้งนี้ เมื่ออัตราดอกเบี้ยตลาดเพิ่มขึ้น 0.5% ทำให้กิจการประหยัดดอกเบี้ยไปได้ 0.5% ดังนี้

-จ่าย Lender 7.5% + รับจาก Swap 7.5% - จ่าย Fixed ให้ Swap 7% = - จ่าย Fixed 7%

โดยระหว่างกิจการกับคู่สัญญา Swap จะเป็นการจ่ายยอดสุทธิ $(-7\% + 7.5\%) = 0.5\%$ ดังนั้น กิจการจึงจ่ายดังนี้

-7.5% ให้ lender + 0.5% จากสัญญา Swap = -7% สุทธิ

ซึ่งสัญญา Swap ยังเหลืออีก 4 ปี ส่วนต่างดอกเบี้ย 0.5% นี้จึงทำให้สัญญา swap เป็นบวก 38,000 ตอนกลางปี และเป็นบวกน้อยลงเหลือ 34,000 ตอนสิ้นปี (เนื่องจากเวลาสัญญาที่สั้นลง)

เมื่อกิจการปรับใช้ Hedge Accounting ตาม TFRS 9 กิจการต้องวัดมูลค่าสัญญา swap เป็นสินทรัพย์ เข้า OCI ซึ่งมูลค่าของสัญญา swap จะไม่ไปรบกวนการแสดงผลการดำเนินงานใน P/L และจะค่อยๆ กลับรายการ (reverse) ออกเมื่อมูลค่าสัญญาลดลง ดังที่เราจะเห็นได้จาก FMV ของสัญญา swap ลดลง 4,000 บาท

นี่จึงเป็นเหตุผลให้ TFRS 9 อนุญาตให้กิจการสามารถ "เลือก" ใช้ hedge accounting เพื่อลดผลกระทบจากการปรับมูลค่ายุติธรรมของสัญญา swap ซึ่งธุรกรรมนี้ถือเป็น "การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด (cash flow hedge)" (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563 : 32)

OCI รายการที่ 3: Unrealized P/L จากตราสารหนี้ FVOCI (recycle item)

1/1/25x1 กิจการซื้อหุ้นกู้ในราคาตามมูลค่า 1,000 บาท ดอกเบี้ยหน้าหุ้นกู้ 5% ซึ่งเท่ากับอัตราดอกเบี้ยตลาด จ่ายดอกเบี้ยทุกสิ้นปี ต่อมา 31/12/x1 หุ้นกู้มีราคาตลาด 1,050 บาท และวันที่ 31/12/x2 หลังรับดอกเบี้ย กิจการขายหุ้นกู้นี้ดังกล่าวออกไปในราคา 1,080 บาท โดยกิจการจัดประเภทเงินลงทุนดังกล่าวเป็น FVOCI

หน่วย:
บาท

กรณี FVOCI		เงินลงทุน FVOCI (A)	เงินสด (A)	ดบ.รับ (P/L)	ผล กำไรที่ ยังไม่ เกิด (OCI)	ผลกำไร จากเงิน ลงทุน (P/L)
1/1/x1	ลงทุนในหุ้นกู้	1,000 dr.	1,000 cr.			
31/12/x1						
1	รับดอกเบี้ยหุ้นกู้ (1,000 × 5%)		50 dr.	50 cr.		
31/12/x1	ปรับมูลค่ายุติธรรม (1,050 - 1,000)	50 dr.			50 cr.	
31/12/x2						
2	รับดอกเบี้ยหุ้นกู้ (1,000 × 5%)		50 dr.	50 cr.		
31/12/x2	ปรับมูลค่ายุติธรรม (1,080 - 1,050)	30 dr.			30 cr.	
31/12/x2	ขายหุ้นกู้	1,080 cr.	1,080 dr.			

31/12/x					
2	กลับรายการ OCI เข้า P/L			80 dr.	80 cr.
	รวม	0 dr.	180 dr.	100 cr.	0 dr. 80 cr.

หากกิจการวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารหนี้ด้วย FVOCI กิจการต้องรับรู้ดอกเบี้ยจากเงินลงทุนในตราสารหนี้เข้า P/L แต่กิจการต้องปรับมูลค่ายุติธรรมตอนสิ้นรอบรายงานเข้า OCI และเมื่อกิจการขายเงินลงทุนออกไป จะต้องปรับ OCI ที่มีทั้งหมด ซึ่งในกรณีนี้เท่ากับ 80 บาท เข้า P/L เนื่องจากถือเป็น “Recycle Item”

ทั้งนี้ การบันทึกบัญชีข้างต้นไม่ต่างจากการบันทึกบัญชี “หลักทรัพย์เพื่อขาย” ตาม TAS 105 ที่ถูกยกเลิกไปหลังจากที่บังคับใช้ TFRS 9 นั่นเอง

OCI รายการที่ 4: Chg. Time Value ของ Option กรณี Intrinsic Value เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง

บ. X ป้องกันความเสี่ยงยอดขายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในวันที่ 30/9/25x4 ดังนี้

- 1 มกราคม 25x4 ซื้อ Put Option ที่จะขายเหล็ก 1,000 กก. ในราคา 50 บาท / กก. ซึ่ง option หมดอายุ 30/9/25x4 (สมมติว่าการป้องกันความเสี่ยงมีประสิทธิภาพ 100%) โดยราคาซื้อขายทันที (spot) เหล็กในวันที่ 1 มกราคม 25x4 เท่ากับ 50 บาท / กก. บริษัท X จ่ายค่า put option 2,000 บาท ซึ่ง time value ของ option ในวันนี้เท่ากับ 2,000 บาท (Intrinsic value ของ option = 0)
- 1 มีนาคม 25x4 มูลค่ายุติธรรมของ option = 5,000 บาท สปอตเหล็ก 46 บาท / กก. Intrinsic Value ของ option จึงเท่ากับ 4,000 บาท $(50 - 46) \times 1,000$ กก.) และ Time Value ของ option เท่ากับ 1,000 บาท $(5,000 - 4,000)$
- ต่อมา 30/9/25x4 มูลค่ายุติธรรมของ option = 10,000 บาท ราคาสปอตเหล็ก 40 บาท / กก. และ Time Value ของ option เท่ากับ 0 บาท โดย กิจการขายเหล็ก 1,000 กก. @40 บาท

						หน่วย:
						บาท
	<u>Option</u>	<u>เงินสด</u>	<u>OCI-Option</u>	<u>OCI-Option</u>	<u>ลูกหนี้</u>	
	<u>(A)</u>	<u>(A)</u>	<u>time value</u>	<u>cash</u>	<u>การค้า</u>	
			<u>reserve</u>	<u>flow</u>	<u>(A)</u>	<u>ขาย (R)</u>

			<u>hedge reserve</u>		
1/1/x4	ซื้อ Put option	2,000 dr. 2,000 cr.			
1/3/x4	ปรับมูลค่า ยุติธรรม Option	3,000 dr.	1,000 dr.	4,000 cr.	
30/9/x 4	ขายที่ราคาตลาด				40,000 dr. 40,000 cr.
30/9/x 4	ปรับมูลค่า ยุติธรรม Option	5,000 dr.	1,000 dr.	6,000 cr.	
30/9/x 4	กลับรายการ Option เป็น รายได้		2,000 cr.	10,000 dr.	8,000 cr.
30/9/x 4	ใช้สิทธิ์ Put option	10,000 cr. 10,000 dr.			
	รวม	0 dr. 8,000 dr.	0 dr.	0 dr.	40,000 dr. 48,000 cr.

การที่บริษัท x ซื้อ put option ราคา 2,000 บาทเพื่อให้ได้สิทธิ์ที่จะขายเหล็กในราคา กก. ละ 50 บาท จำนวน 1,000 กิโลกรัม ซึ่งโดยหลักการเปรียบได้กับการซื้อประกันโดยจ่ายค่าเบี้ยประกันภัย 2,000 บาท ทั้งนี้ Option นี้จะมีค่าก็ต่อเมื่อราคาเหล็กลดต่ำกว่า 50 บาท สมมติว่า 1/3/x4 ราคาเหล็กเหลือ 46 บาท มูลค่าภายใน (intrinsic value) ของ Option จะเท่ากับ $50 - 46 = 4$ บาทต่อ กก. ถ้า 1,000 กก. ก็จะเท่ากับ 4,000 บาท แต่ว่า FMV ที่ซื้อขายในราคา 5,000 บาท จึงทำให้ time value ของ option = 1,000 บาท ซึ่ง time value ที่ว่านี้ก็คือ “OCI รายการที่ 4 ที่เป็น recycle item”

OCI รายการที่ 5) Chg. FWD Elements ของ FWD contract กรณีจัด Spot Elements เป็นเครื่องมือป้องกันความเสี่ยง

1/4/64 กิจการกู้เงินตราต่างประเทศ FCU 30 อัตราดอกเบี้ย 4.5% ต่อปี แล้วแลกเป็นเงินบาท ในอัตรา 1 FCU: 71 บาท เพื่อบริหารความเสี่ยงอัตราแลกเปลี่ยน กิจการจึงทำสัญญาล่วงหน้า (Forward Contract) โดยซื้อ FCU 30 ที่จะครบกำหนดพร้อมวันคืนเงินต้นในอัตรา FWD 73.50 บาท ธุรกิจนี้จึงทำให้มี FWD Element 2.50 บาท และ Spot Element 71 บาท : 1FCU) โดยอัตราแลกเปลี่ยน Spot ณ วันที่ 1/4/64, 31/12/64, และ 31/3/65 ต่อ 1 FCU เท่ากับ 71 บาท, 73.2 บาท และ 74.2 บาทตามลำดับ และในส่วนอัตรา FWD สิ้นสุด 31/3/65 ของวันที่ 1/4/64, 31/12/64, และ 31/3/65 ต่อ 1 FCU เท่ากับ 73.50 บาท, 74 บาท และ 74.2 บาทตามลำดับ

วันที่	รายละเอียด (หน่วย: บาท)	เงินสด (A)	เครื่องมือ ทางการเงิน - Fwd Contract (A)	หนี้ เงินกู้(L)	ดท. ทางกา รเงิน (P/L)	OCI- FX Fwd element reserve	OCI- Spot Element cash flow hedge reserve
1/4/64	ทำสัญญา fwd (memorandum)						
1/4/64	กู้เงิน (30FCU x 71 THB)	2,130 dr.		2,130 cr.			
31/12/ 64	ปรับ FMV หนี้สิน (30FCU x (73.2-71))			66 cr.			66 dr.
31/12/ 64	ปรับ FMV สัญญา FX Fwd		15 dr.			51 dr.	66 cr.

วันที่	รายละเอียด (หน่วย: บาท)	เงินสด (A)	เครื่องมือ ทางการเงิน - Fwd Contract (A)	หนี้ เงินกู้(L)	ดท. ทางกา รเงิน (P/L)	OCI- FX Fwd element reserve	OCI- Spot Element cash flow hedge reserve
31/12/ 64	ตัดจ่าย Fwd Element reserve เข้า P/L ตาม เวลา (73.5 - 71) x 30 FCU x 9/12 เดือน				56 dr.	56 cr.	
31/3/6 5	ปรับ FMV หนี้สิน (30FCU x (74.2- 73.2))			30 cr.			30 dr.
31/3/6 5	ปรับ FMV สัญญา FX Fwd		6 dr.			24 dr.	30 cr.

31/3/6	ตัดจ่าย Fwd Element				
5	reserve เข้า P/Lตามเวลา (73.5 - 71) x 30FCU x 3/12 เดือน		19 dr.	19 cr.	
31/3/6	จ่ายดอกเบี้ย				
5	(74.2 x 30FCU x 4.5%)	100 cr.	100 dr.		
31/3/6	ชำระคืนต้น (74.2 x 30FCU)	2,226 cr.	2,226 dr.		
31/3/6	ชำระรายการกับคู่สัญญา FWD	21 dr.	21 cr.		
	รวม	175 cr.	0 dr.	0 dr.	175 dr.
				0 dr.	0 dr.

ธุรกรรมนี้ส่งผลให้ต้นทุนทางการเงินของบริษัทเท่ากับ Fwd Element + ดอกเบี้ยตามสัญญา โดยเงินต้นถูกป้องกันความเสี่ยงครบถ้วน จึงเข้าเงื่อนไขที่จะใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยง โดย Fwd Element = $30\text{FCU} \times (73.50 - 71) = 75$ บาท ซึ่งต้องทยอยตัดจ่ายตลอดอายุสัญญา คือ 1 ปี โดยการบันทึกบัญชีจะเป็นไปตามตาราง

ทั้งนี้บัญชี "OCI-FX Fwd element reserve" รายการที่ 5 เป็น Recycle Item ที่ถูกทยอยตัดจ่ายเข้าต้นทุนทางการเงินใน P/L ตลอดอายุสัญญา

OCI รายการที่ 6) ส่วนเกินทุนจากการตีราคา PPE / Intangibles (Unrecycled Item)

1/1/x1 ซื้อเครื่องพิมพ์ 150,000 บาท อายุการใช้งาน 6 ปี ไม่มีมูลค่าคงเหลือ ราคาประเมินสิ้นปี x2 เท่ากับ 130,000 บาท และสิ้นปี x3 เท่ากับ 125,000 บาท กิจการตีราคา PPE เพิ่มโดยปรับลดค่าเสื่อมราคาสะสม

วันที่		ค่าเสื่อม		OCI- ส่วนเกิน	
รายละเอียด		ราคา	ค่าเสื่อม	การตี	กำไร
(หน่วย: บาท)		สะสม	ราคา	ราคา	สะสม
		(A)	(P/L)	PPE	(R/E)
1/1/x1	ซื้ออุปกรณ์	150,000 cr.	150,000 dr.		

31/12/x	ตัดค่าเสื่อม					
1	(150,000 / 6 ปี)		25,000 cr.	25,000 dr.		
31/12/x	ตัดค่าเสื่อม					
2	(150,000 / 6 ปี)		25,000 cr.	25,000 dr.		
31/12/x	ล้างค่าเสื่อมสะสม					
2	กับสินทรัพย์	50,000 cr.	50,000 dr.			
31/12/x	ตีราคาสินทรัพย์					
2	เพิ่ม (130,000 - 100,000)	30,000 dr.			30,000 cr.	
31/12/x	ตัดค่าเสื่อม					
3	(130,000 / 4 ปี)		32,500 cr.	32,500 dr.		
31/12/x	ตัดรายการ OCI					
3	เข้า R/E (30,000 / 4)				7,500 dr.	7,500 cr.
31/12/x	ล้างค่าเสื่อมสะสม					
3	กับสินทรัพย์	32,500 cr.	32,500 dr.			
31/12/x	ตีราคาสินทรัพย์					
3	เพิ่ม (125,000 - 97,500)	27,500 dr.			27,500 cr.	
	รวม	150,000 cr.	125,000 dr.	0 dr.	82,500 dr.	50,000 cr.
						7,500 cr.

ธุรกรรมการตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ รวมถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นธุรกรรมที่นักบัญชีน่าจะคุ้นเคยเพราะมีผลบังคับมาแล้วหลายสิบปี โดยถือเป็น Unrecycled item ซึ่งการบันทึกบัญชีจะเป็นไปตามตารางข้างต้น อย่างไรก็ตาม เป็นที่น่าสังเกตว่า การตีราคา PPE ที่เสื่อมค่าได้มากไม่ได้รับความนิยจากผู้ประกอบการ เนื่องจากหลังจากตีราคาเพิ่ม กิจการจะต้องรับรู้ค่าเสื่อมราคาเพิ่มขึ้นนั่นเอง โดยจากการบันทึกบัญชีที่ก่อนตีราคากิจการจะรับรู้ค่าเสื่อมราคาปีละ 25,000 บาท แต่หลังจากตีเพิ่มค่าเสื่อมราคาเพิ่มขึ้นเป็น 32,500 บาท (สภานิติบัญญัติในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563 : 16)

OCI รายการที่ 7) การวัดมูลค่าใหม่โครงการผลประโยชน์พนักงานหลังออกจากงาน (uncycled item)

กิจการ A มีการประมาณการโครงการผลประโยชน์พนักงานปี 25x2 ดังนี้:

- ภาระผูกพัน 1/1/x2 จำนวน 2,000 บาท
- ต้นทุนบริการโดยพนักงาน 250 บาท
- จ่ายผลประโยชน์พนักงาน 300 บาท
- ภาระผูกพันโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานตามรายงานนักคณิตศาสตร์ประกันภัย 31/12/x2 จำนวน 2,800 บาท
- อัตราคิดลดภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงานที่เหมาะสมคือ 10%

รายการ	คชจ.ผพย.		OCI: ผลกระทบ จากการวัด มูลค่าใหม่	ปมก.ภาระ ผูกพัน ผพย.พนง. (L)
	พนง. (P/L)	เงินสด (A)		
ยอดคงเหลือ 31/12/25x1				2,000 cr.
ต้นทุนบริการปัจจุบัน	250 dr.			250 cr.
ต้นทุนดอกเบี้ย (10%)	200 dr.			200 cr.
ผลประโยชน์ที่จ่ายให้กับพนักงาน		300 cr.		300 dr.
ยอดคงเหลือ ณ 31/12/25x2 ก่อนปรับปรุงฯ	450 dr.	300 cr.	0 dr.	2,150 cr.
ปรับปรุงภาระผูกพัน ผพย. พนง. เพิ่มขึ้นจากการคาดการณ์ของนักคณิตศาสตร์ ประกันภัย			650 dr.	650 cr.
ยอดคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงิน ณ 31/12/25x2			650 dr.	2,800 cr.

กิจการต้องบันทึกบัญชีความเคลื่อนไหวของภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงาน โดยต้นทุนบริการในอดีตและปัจจุบันที่พนักงานทำให้กิจการย่อมทำให้ภาระผูกพันที่ต้องจ่ายเมื่อพนักงานออกจากงานเพิ่มขึ้น กิจการจึงต้องตั้งหนี้เพิ่มขึ้นคู่กับค่าใช้จ่ายเข้า P/L

ณ สิ้นรอบรายงาน เมื่อกิจการว่าจ้างนักคณิตศาสตร์ประกันภัยมาปรับมูลค่าภาระผูกพันให้เป็นปัจจุบัน หากยอดเงินที่ปรับปรุงแตกต่างจากที่บันทึกในสมุดบัญชีของกิจการ กิจการจะต้องปรับมูลค่าภาระผูกพันผลประโยชน์พนักงานให้ถูกต้อง และรับรู้ผลต่างดังกล่าวเข้า OCI โดย TAS 19 กำหนดให้กิจการไม่ต้องปรับ OCI รายการนี้เข้า P/L แต่จะปล่อยไว้ใน “องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น”

OCI รายการที่ 8 Unrealized P/L จากตราสารทุน FVOCI (Unrecycled Item)

1/1/x1 กิจการลงทุนซื้อหุ้นสามัญ 1,000 บาท จ่ายค่าคอมมิชชั่น 20 บาท 1/8/25x1 ได้รับเงินปันผล 100 บาท ต่อมา 31/12/x1 เงินลงทุนดังกล่าวมีราคาตลาด 1,200 บาท และ 1/5/25x2 กิจการได้ขายเงินลงทุนดังกล่าวในราคา 1,500 บาท จ่ายค่าคอมมิชชั่น 30 บาท ถ้ากิจการจัดประเภทเงินลงทุนดังกล่าวเป็น FVOCI

		เงินลงทุน		เงินปันผลรับ	ผลกำไรที่ยังไม่เกิด (OCI)	หน่วย: บาท	
รายการ		FVOCI (A)	เงินสด (A)			ผลกำไรจากเงินลงทุน (P/L)	กำไรสะสม (R/E)
-	รายการ						
1/1/x1	ลงทุนในหุ้นสามัญ	1,000 dr.	1,000 cr.				
1/1/x1	จ่ายค่าคอมมิชชั่น	20 dr.	20 cr.				
1/8/x1	รับเงินปันผล		100 dr.	100 cr.			
31/12/x1	ปรับมูลค่ายุติธรรม (1,200 - 1,020)	180 dr.			180 cr.		
1/5/x2	ขายเงินลงทุน (1,470 - 1,200)	1,200 cr.	1,470 dr.		270 cr.		
1/5/x2	กลับรายการ OCI เข้า R/E				450 dr.		450 cr.
รวม		0 dr.	550 dr.	100 cr.	0 dr.	-	450 cr.

หากกิจการลงทุนในตราสารทุนและเลือกวัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วย FVOCI กิจการต้องรับรู้ผลต่างจากการปรับ FMV เข้า OCI แต่เมื่อขายออกต้องกลับรายการ OCI เข้ากำไรสะสม (ต่างจากเงินลงทุนในตราสารหนี้ตามรายการที่ 3 ต้องปรับ OCI เข้า P/L) ตามการบันทึกบัญชีข้างต้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563 : 9)

OCI รายการที่ 9 FMV Change จากความเสี่ยงด้านเครดิตของหนี้สินทางการเงินที่กิจการเลือกวัดมูลค่าด้วย FVPL (Unrecycled Item)

1/1/x1 กิจการออกหุ้นกู้มูลค่า 1,000 ล้านบาทในราคา Par จ่ายดอกเบี้ย 5% ทุก 31/12 โดยได้รับเครดิตเรตติ้ง A ณ วันที่ออกหุ้นกู้ โดยต่อมา ณ วันสิ้นรอบ 31/12/x1 หุ้นกู้ของบริษัทมี FMV 850 ล้านบาท ซึ่งปัจจัยสำคัญหนึ่งเป็นเพราะเครดิตเรตติ้งของบริษัทลดลงเหลือ BBB- ส่งผลให้ FMV หุ้นกู้ลดลง 100 ล้านบาท และลดลงจากปัจจัยอื่น 50 ล้านบาท ให้บันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้อง

รายการ	เงินสด(A)	หนี้สินทางการเงิน วัดค่าด้วย FVPL (L)	ผลกำไรขาดทุน		OCI : FMV Chg. จากความเสี่ยงด้านเครดิตของ Fin.Lia. FVPL
			ต้นทุนทางการเงิน	จากการวัด FMV หนี้สิน	
1/1/x1 ออกหุ้นกู้	1,000 dr.	1,000 cr.			
31/12/x1 จ่ายดอกเบี้ยหุ้นกู้ (5% × 1,000)	50 cr.		50 dr.		
31/12/x1 วัด FMV ของเจ้าหนี้หุ้นกู้		150 dr.		50 cr.	100 cr.
31/12/x1 ยอดคงเหลือ	950 dr.	850 cr.	50 dr.	50 cr.	100 cr.

IFRS 9 เรื่องเครื่องมือทางการเงินได้เปิดทางเลือกในการวัดมูลค่ายุติธรรมของหนี้สินทางการเงินเข้า P/L ได้ (Fair Value Option) อย่างไรก็ตาม หากกิจการรับรู้มูลค่าที่เปลี่ยนแปลงเนื่องจากระดับเครดิตที่ดีขึ้นหรือแย่ลงเข้า P/L ย่อมทำให้ผลการดำเนินงานของกิจการถูกบิดเบือนอย่างมีสาระสำคัญ เนื่องจากหากระดับเครดิตของบริษัทแย่ลง ราคาตลาดของหนี้สินหุ้นกู้ของบริษัทย่อมลดลงตาม หากรับรู้มูลค่ายุติธรรมที่ลดลงเข้า P/L

ย่อมหมายถึงการที่บริษัทรับรู้กำไรจากการบริหารงานที่ผิดพลาด ซึ่งอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดในสาระสำคัญเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการ

ด้วยเหตุนี้ TFRS 9 จึงกำหนดให้กิจการรับรู้ FMV ของหนี้สินทางการเงินที่เปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากระดับเครดิตเข้า OCI ส่วนที่เปลี่ยนเพราะเหตุผลอื่นนั้นกิจการต้องรับรู้เข้า P/L ดังที่บันทึกบัญชีข้างต้น (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563 : 9)

OCI รายการที่ 10 Unrealized P/L จากเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงเงินลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็น FVOCI (unrecycled Item)

1/1/x1 บริษัท เอ จำกัด ลงทุนในหุ้นสามัญของบริษัทบี จำกัด 10,000 หุ้น @8 บาท โดยจัดประเภทเป็น FVOCI เพื่อบริหารความเสี่ยง บริษัทเอ จำกัดจึงซื้อตราสารอนุพันธ์ Total Return Swap (TRS) โดยที่เอต้องจ่ายส่วนต่างราคาหุ้นที่สูงกว่า 8 บาทให้กับคู่สัญญา TRS ส่วนคู่สัญญาก็จะต้องจ่ายส่วนต่างราคาหุ้นที่ต่ำกว่า 8 บาทในอีก 3 ปีข้างหน้า + ผลต่างปีละ 400 บาทที่ต้องจ่ายให้กับเอ ราคาหุ้น ณ สิ้นปี x1, x2, x3 เท่ากับ 12 บาท 7 บาท และ 6 บาทตามลำดับ ส่วน FMV ของ TRS ณ สิ้นปี x1, x2, x3 (ไม่รวมผลต่าง 400 บาทต่อปี) -39,500 บาท, 10,600 บาท และ 20,400 บาทตามลำดับ

รายการ	เงินสด (A)	งลท.ใน ตราสาร ทุน FVOCI (A)	ตราสาร อนุพันธ์: สัญญา TRS (A/L)	OCI : G/Lที่ยัง ไม่เกิด จากตรา สารทุน FVOCI	OCI: FV hedge ตราสาร ทุน FVOCI	กำไร สะสม (R/E)
1/1/x1 ลงทุนในหุ้นสามัญ (10,000 × 8)	80,000 cr.	80,000 dr.				
31/12/ ปรับ FMV หุ้น x1 สามัญ (10,000 × (12-8))		40,000 dr.		40,000 cr.		
31/12/ ปรับ FMV สัญญา x1 TRS (400 - 39,500)			39,100 cr.		39,100 dr.	

31/12/	ปรับ FMV หุ่น						
x2	สามัญ						
	(10,000 × (7-12))		50,000		50,000		
			cr.		dr.		
31/12/	ปรับ FMV สัญญา						
x2	TRS						
	(10,600+400-(-			50,100		50,100	
	39100))			dr.		cr.	
31/12/	ปรับ FMV หุ่น						
x3	สามัญ						
	(10,000 × (6-7))		10,000		10,000		
			cr.		dr.		
31/12/	ปรับ FMV สัญญา						
x3	TRS						
	(20,400+400-			10,200		10,200	
	10,600)			dr.		cr.	
31/12/	รับชำระเงินจาก						
x3	คู่สัญญา TRS	21,200		21,200			
		dr.		cr.			
31/12/	ปิด OCI ที่เกี่ยวข้อง						
x3	จากธุรกรรมเข้า R/E				20,000	21,200	1,200
					cr.	dr.	cr.
31/12/							
x3	ยอดคงเหลือ	58,800	60,000	0 dr.	0 dr.	0 dr.	1,200
		cr.	dr.				cr.

กิจการลงทุนในตราสารทุนที่จัดประเภทเป็น FVOCI ซึ่งผลต่างจาก Hedged Item (เงินลงทุนในหลักทรัพย์) ถูกรับรู้เข้า OCI เพื่อบริหารความเสี่ยง หากกิจการซื้ออนุพันธ์ที่ให้ผลตอบแทนตรงกันข้ามกับหลักทรัพย์ที่ลงทุนไว้และเข้าใจของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงตาม TFRS 9 กิจการก็ต้องรับรู้ผลต่างของอนุพันธ์ดังกล่าวไว้ที่ OCI เช่นเดียวกับ hedged item ซึ่งเมื่อหักกลับกันอาจเหลือผลต่างเล็กน้อย โดย OCI รายการนี้ถือเป็น unrecycled Item ที่เมื่อธุรกรรมจบลงจะต้องปิดผลต่างเข้า R/E ตามการบันทึกบัญชีข้างต้น(สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563 : 9)

สรุป

จากตัวอย่างการบันทึกผลเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์สุทธิจำนวน 10 รายการที่ต้องรับรู้เข้ากำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (OCI) จะช่วยลดการไม่จับคู่กันทางการบัญชี (Accounting Mismatched) ซึ่งนักบัญชีต้องทำความเข้าใจเพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินถูกต้องตามที่ควร สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปที่กำหนดไว้ใน TFRS ที่มีผลบังคับใช้ปัจจุบัน

เอกสารอ้างอิง

- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2563)*. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (ปรับปรุง 2563)*. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2563) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์*. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ (ปรับปรุง 2563)*. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน*. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2563) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน*. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2563) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน*. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). *มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 9 เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน*. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.