

วิธีการปฏิบัติในการแปลงค่ารายการทางบัญชี และงบการเงินที่เป็นเงินตรา-
ต่างประเทศของธุรกิจการค้าในปัจจุบัน

ธุรกิจการค้าของไทยได้ขยายขอบเขตการติดต่อทางการค้ากับธุรกิจในด้านต่างประ-
เทศในหลายรูปแบบทั้งภาคเอกชนและส่วนราชการ ธุรกิจการค้าที่จะกล่าวถึงในบทนี้ จะ
กล่าวถึงธุรกิจการค้าทั่วไป และธุรกิจการค้าเฉพาะ ซึ่งทั้ง 2 ต่างก็มีการติดต่อการค้า
กับต่างประเทศ ซึ่งทำให้เกิดรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และงบการเงินที่เป็น
เงินตราต่างประเทศ

ธุรกิจการค้าทั่วไป

ธุรกิจการค้าทั่วไป ที่กล่าวถึงนี้ หมายถึงธุรกิจการค้าภาคเอกชนของไทยที่
จดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์ และเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทย และมีการติดต่อด้าน
การค้ากับต่างประเทศดังนี้

1. กู้เงิน ทั้งจากธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันทางการเงินในต่างประเทศ
2. ซื้อวัตถุดิบ รวมทั้งสินค้าสำเร็จรูปจากธุรกิจการค้าในต่างประเทศ
3. ซื้อเครื่องจักร เครื่องมือ จากธุรกิจการค้าในต่างประเทศ
4. ขยายวัตถุดิบ รวมทั้งสินค้าสำเร็จรูปยังธุรกิจการค้าในต่างประเทศ
5. ตั้งสาขา ตัวแทนจำหน่าย และบริษัทย่อยในต่างประเทศ

วิธีปฏิบัติในการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

1. ณ วันที่เกิดรายการ รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ จะแปลงค่าด้วย
อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนั้นในการบันทึกบัญชี
2. ณ วันที่ในงวดผล รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่คงเหลือในบัญชี จะ
แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด สำหรับกิจการบางแห่ง รายการหนี้ระยะ

ยาวจะไม่มี การปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด
คงแสดงมูลค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

3. ถ้าไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด จะแสดงรวมในผล
การดำเนินงานในงวด แต่สำหรับธุรกิจประเภทการผลิตที่สั่งซื้อวัตถุดิบจากต่างประเทศ
ถ้าไรขาดทุนจากการแปลงค่าอันเนื่องจากการชำระหนี้ต่างประเทศ จะแสดงรวมในต้นทุน
การผลิต

4. ถ้าไรขาดทุนจากการปรับปรุงมูลค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่คง
เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวด จะแสดงรวมในผลการดำเนินงาน

ตัวอย่างที่ 1 การแปลงค่ารายการเงินกู้ระยะสั้นจากต่างประเทศ

สมมติว่า บริษัท ก. กู้เงิน US.\$ 50,000 จากธนาคารแห่ง
หนึ่งในประเทศสิงคโปร์ ณ วันที่นำเงินกู้จำนวนดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทย บริษัทได้
ขาย US.\$ 50,000 ให้กับธนาคารในประเทศไทยเพื่อขอรับเป็นเงินบาท ธนาคารได้
รับซื้อไว้ในอัตราซื้อ 1 US.\$ = 20.75 บาท จากการขายเงินตราต่างประเทศกับธนาคาร
บริษัทจะได้รับเงินบาท = $50,000 \times 20.75 = 1,037,500$ บาท การบันทึกบัญชี
เป็นดังนี้

Dr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร 1,037,500 บาท

Cr. เงินกู้ 1,037,500 บาท

เมื่อครบกำหนดชำระ บริษัท ก. ได้ไปติดต่อขอซื้อ US.\$
50,000 จากธนาคารเพื่อการชำระเงินกู้ ธนาคารขายให้ในอัตราขาย 1 US.\$ = 23.05
บาท การติดต่อขอซื้อ US.\$ 50,000 จากธนาคาร บริษัทจะต้องใช้เงินบาท = $50,000 \times$
 $23.05 = 1,152,500$ จำนวนเงินบาทที่ต้องชำระหนี้ดังกล่าวสูงกว่าจำนวนเงินบาทที่ได้
รับ ซึ่งบริษัทถือว่าเป็นขาดทุนจากการแปลงค่า = $1,152,500 - 1,037,500 = 115,000$
โดยจะบันทึกบัญชีดังนี้

Dr. เงินกู้	1,037,500 บาท
ขาดทุนจากการแปลงค่า	115,000 บาท
Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร	1,152,500 บาท

ตัวอย่างที่ 2 การแปลงค่ารายการเงินกู้ระยะยาวจากต่างประเทศ

สมมติว่า บริษัท ก. ได้กู้เงินจำนวน US.\$ 1,000,000 จากธนาคารแห่งหนึ่งในสหรัฐอเมริกา เพื่อใช้ในการก่อสร้างโรงงาน โดยมีการตกลงขอชำระหนี้เป็น 10 งวด งวดละ 1 ปี อัตราดอกเบี้ย 15% ณ วันที่รับเงินกู้มา ธนาคารรับซื้อเงินตราต่างประเทศในอัตราซื้อ 1 US.\$ = 20.50 บาท และจ่ายเงินบาทให้บริษัท ก. = $1,000,000 \times 20.50 = 20,500,000$ บาท โดยจะบันทึกบัญชีดังนี้

Dr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร	20,500,000 บาท
Cr. เงินกู้	20,500,000 บาท

ณ วันสิ้นงวด บริษัทได้แบ่งเงินกู้เป็น 2 ส่วน คือ เงินกู้จำนวน US.\$ 100,000 เป็นหนี้สินระยะยาวที่ต้องชำระคืนภายใน 1 ปี และเงินกู้จำนวน US.\$ 900,000 เป็นเงินกู้ระยะยาวที่ต้องชำระคืนเกินกว่า 1 ปี สมมติว่า วันที่กู้คือวันที่ 1 กรกฎาคม อัตราแลกเปลี่ยนขาย ณ วันสิ้นปี 1 US.\$ = 20.90 บาท

เงินกู้ระยะสั้น US.\$ 100,000 มูลค่าเงินบาท ณ วันสิ้นงวด = 2,090,000

เงินกู้ระยะยาว US.\$ 900,000 มูลค่าเงินบาท ณ วันสิ้นงวด = 18,810,000

เงินกู้ทั้งสิ้น US.\$ 1,000,000 มูลค่าเงินบาท ณ วันสิ้นงวดทั้งสิ้น = 20,900,000

ดอกเบี้ยค้างจ่าย ตั้งแต่ 1 กรกฎาคม ถึง 31 ธันวาคม เป็นเวลา 184 วัน

$$= 1,000,000 \times 15\% \times \frac{184}{365}$$

$$= \text{US.} \$ 75,616.44$$

$$= 1,580,383.60 \text{ บาท}$$

บริษัท ที่มีการปรับปรุงมูลค่าเงินกู้ระยะยาวทั้งหมด และยอม
รับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าในผลการดำเนินงาน จะบันทึกบัญชีดังนี้

Dr. ขาดทุนจากการแปลงค่า (20,900,000-20,500,000)	400,000.- บาท
ดอกเบียจ่าย	1,580,383.60 บาท
Cr. เงินกู้	400,000.- บาท
ดอกเบียค้างจ่าย	1,580,383.60 บาท

กิจการบางแห่งจะปรับปรุงมูลค่าเฉพาะรายการเงินกู้ระยะสั้น
และยอมรับผลขาดทุนจากการแปลงค่าสำหรับเงินกู้ระยะสั้นเท่านั้น ส่วนเงินกู้ระยะยาว
กิจการจะไม่ปรับปรุงมูลค่า คงแสดงด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

เงินกู้ระยะสั้น จำนวน US.\$ 100,000	มูลค่าเงินบาท ณ วันที่กู้	2,050,000
เงินกู้ระยะสั้น จำนวน US.\$ 100,000	มูลค่าเงินบาท ณ วันสิ้นงวด	2,090,000
ขาดทุนจากการแปลงค่า		= 40,000

การบันทึกบัญชี เป็นดังนี้

Dr. ขาดทุนจากการแปลงค่า	40,000.- บาท
ดอกเบียจ่าย	1,580,383.60 บาท
Cr. เงินกู้	40,000.- บาท
ดอกเบียค้างจ่าย	1,580,383.60 บาท

ณ วันที่ 1 กรกฎาคม ปีต่อไป บริษัทได้จ่ายเงินกู้งวดแรก
จำนวน US.\$ 100,000 คืนให้กับธนาคารในอเมริกา ณ วันที่ชำระ ธนาคารไทย
ขายเงินดอลลาร์ด้วยอัตราขายประจำวัน 1 US.\$ = 23.05 บาท

จำนวนเงินกู้	US.\$ 100,000 = 100,000 × 23.05 = 2,305,000 บาท
จำนวนดอกเบีย	US.\$ 75,616.44 = 75,616.44 × 23.05 = 1,742,958.94 บาท

มูลค่าเงินกู้ US.\$ 100,000	จำนวนเงินบาทตามบัญชี	2,090,000 บาท
	จำนวนเงินบาทที่ต้องชำระ	2,305,000 บาท
	ขาดทุนจากการแปลงค่า	215,000 บาท

$$\begin{aligned} \text{ดอกเบี้ยจ่ายสำหรับ 1 ปี} &= 1,000,000 \times 15\% \\ &= \text{US. \$ } 150,000 \end{aligned}$$

$$\text{ดอกเบี้ยจ่ายสำหรับปีก่อน} = \text{US. \$ } 75,616.44$$

$$\begin{aligned} \text{ดอกเบี้ยจ่ายปีปัจจุบัน} &= \text{US. \$ } 74,383.56 \times 23.05 \\ &= 1,714,541.06 \text{ บาท} \end{aligned}$$

$$\text{ดอกเบี้ยค้างจ่าย จำนวน US. \$ } 75,616.44 \text{ จำนวนเงินบาทตามบัญชี} = 1,580,383.60 \text{ บ.}$$

$$\text{จำนวนเงินบาทที่ชำระจริง} = 1,742,958.94 \text{ บ.}$$

$$\text{ขาดทุนจากการแปลงค่า} = 162,575.34 \text{ บ.}$$

$$\text{ขาดทุนจากการแปลงค่าทั้งสิ้น} = 215,000 + 162,575.34 = 377,575.34 \text{ บาท}$$

การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

Dr. ขาดทุนจากการแปลงค่า 377,575.34 บาท

 เงินกู้ 2,090,000.00 บาท

 ดอกเบี้ยจ่าย 1,714,541.06 บาท

 ดอกเบี้ยค้างจ่าย 1,580,383.60 บาท

Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร 5,762,500 บาท

ตัวอย่างที่ 3 การแปลงค่ารายการเจ้าหนี้เงินตราต่างประเทศ

สมมติว่า บริษัท ก. สั่งซื้อวัตถุดิบชนิดหนึ่งจากต่างประเทศ เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูปในมูลค่า 6,500,000 เยน ระยะเวลาชำระหนี้ 120 วัน ณ วันที่บริษัทไปรับรองตัวและขอรับเอกสารไปยื่นสินค้านั้น บริษัทได้สอบถามอัตราแลกเปลี่ยนจากธนาคาร ปรากฏว่าอัตราขาย ณ วันนั้น 1 เยน = 0.0896 บาท 6,500,000 เยน = 582,400 บาท การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

Dr. วัตถุดิบ 582,400 บาท

Cr. เจ้าหนี้ 582,400 บาท

เมื่อครบกำหนดชำระ บริษัทได้นำเงินไปชำระที่ธนาคาร อัตรา
 ขยายประจำวันนี้ 1 เยน = 0.0910 บาท บริษัทจะต้องจ่ายเงินสำหรับการชำระหนี้
 6,500,000 เยน = 591,500 บาท

เกิดขาดทุนจากการแปลงค่า = $591,500 - 582,400 = 9,100$ บาท

จากการศึกษาการบันทึกผลขาดทุนอันเนื่องจากการชำระหนี้
 เจ้าหนี้ที่เกิดจากการซื้อวัตถุดิบเพื่อการผลิต หรือซื้อสินค้าเพื่อการจำหน่ายนั้น ปรากฏว่า
 ธุรกิจได้มีการบันทึกรายการดังกล่าวแตกต่างกันเป็น 2 แบบดังนี้

แบบที่ 1 กิจกรรมบางแห่งจะแสดงผลขาดทุนดังกล่าวเป็นส่วน
 หนึ่งของวัตถุดิบหรือสินค้าดังกล่าวเพื่อให้สินค้ามีราคาต้นทุนสูงขึ้น อันเนื่องมาจากอัตรา
 แลกเปลี่ยนที่เพิ่มขึ้น

แบบที่ 2 กิจกรรมบางแห่งจะแสดงผลขาดทุนจากการแปลงค่า
 นี้ เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน โดยถือว่าผลขาดทุนจากการแปลงค่ามิใช่ค่าใช้จ่าย
 ที่เป็นต้นทุน แต่เป็นค่าใช้จ่ายทางการเงิน (Financial expense) อันเนื่องจากการ
 การไม่สามารถจ่ายชำระหนี้ทันที เพราะถ้าชำระหนี้ทันที รายการนี้ย่อมไม่เกิดขึ้น ซึ่ง
 มีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยจ่าย ดังนั้นจึงถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่งในการดำเนินงาน

การบันทึกบัญชีของทั้ง 2 แบบ จะเป็นดังนี้

แบบที่ 1 Dr. เจ้าหนี้ 582,400 บาท

วัตถุดิบ 9,100 บาท

Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร 591,500 บาท



แบบที่ 2 Dr. เจ้าหนี้ 582,400 บาท

ขาดทุนจากการแปลงค่า 9,100 บาท

Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร 591,500 บาท

ตัวอย่างที่ 4 การแปลงค่ารายการขายสินค้าหรือวัตถุดิบยังต่างประเทศ

สมมติว่า บริษัท ก. ส่งมันสำปะหลังไปขายยังประเทศญี่ปุ่น จำนวน US.\$ 100,000 เมื่อส่งสินค้าลงเรือแล้ว ก็นำเอกสารและตัวแลกเงินมายังธนาคาร ตัวแลกเงินเป็นชนิดจ่ายเมื่อครบกำหนด 90 วัน บริษัท ก. ขอรับเงินจากธนาคารทันที ธนาคารคิดส่วนลดสำหรับการรับซื้อลดตัวล่วงหน้าสำหรับเงินเหรียญสหรัฐฯ คือ 0.30 บาท ต่อ 1 US.\$ ต่อ 30 วัน อัตราซื้อ 1 US.\$ = 22.90 บาท

$$\text{ส่วนลด} = 100,000 \times 0.30 \times \frac{90}{30} = 90,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ตัวแลกเงิน US.}\$ 100,000 = 100,000 \times 22.90 = 2,290,000 \text{ บาท}$$

การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

Dr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร 2,200,000 บาท

 ส่วนลดจ่าย 90,000 บาท

Cr. ขาย 2,290,000 บาท

สมมติว่า บริษัท ก. นำตัวแลกเงินและเอกสารมายังธนาคารแล้ว ไม่ต้องการรับเงินทันที แต่ขอรับเงินเมื่อธนาคารเรียกเก็บได้แล้ว บริษัท ก. จะบันทึกบัญชี ดังนี้

Dr. ลูกหนี้ 2,290,000 บาท

Cr. ขาย 2,290,000 บาท

เมื่อครบกำหนดชำระ ธนาคารแจ้งให้บริษัท ก. ทราบว่าเรียกเก็บเงินได้แล้ว เมื่อบริษัท ก. ขอรับเงินจากธนาคาร อัตราซื้อ 1 US.\$ = 22.92 บาท

ธนาคารติดค่าบริการเท่ากับ 300 บาท

บริษัท ก. จะรับเงินบาทจากตัวเงิน US.\$ 100,000 = 2,292,000 บาท

โดยจะบันทึกบัญชีดังนี้

Dr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร	2,291,700 บาท
ค่าใช้จ่ายธนาคาร (Bank Charge)	300 บาท
Cr. ลูกหนี้	2,290,000 บาท
กำไรจากการแปลงค่า	2,000 บาท

วิธีปฏิบัติในการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

เนื่องจากวิทยาการและเทคโนโลยีของชาวต่างชาติเจริญก้าวหน้ากว่าของไทย ทำให้สามารถผลิตสินค้าหลายชนิดที่อยู่ในความต้องการของไทย ดังนั้นจึงมีบริษัทต่างชาติ เข้ามาตั้งสาขาและบริษัทย่อยในประเทศไทยเป็นจำนวนมาก สำหรับประเทศไทยซึ่งเป็น ประเทศลูกหนี้ ธุรกิจไทยส่วนใหญ่จะเป็นธุรกิจขนาดเล็ก การที่ธุรกิจไทยไปตั้งสาขาหรือ บริษัทย่อยในต่างประเทศจึงมีจำนวนน้อย

ธุรกิจไทยที่มีสาขาหรือบริษัทย่อยในต่างประเทศ ใช้หลักการแปลงค่าดังนี้

1. รายการสินทรัพย์ถาวร แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ได้สินทรัพย์ นั้นมา
2. รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศอื่น แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

ข้อบกพร่องของการแปลงค่าของธุรกิจการค้าทั่วไป

1. ธุรกิจที่แสดงผลขาดทุนจากการแปลงค่า รวมอยู่ในต้นทุนการผลิตหรือต้นทุน สินค้า นั้น ไม่เหมาะสมเนื่องจากขาดทุนจากการแปลงค่ามีลักษณะเป็นค่าใช้จ่ายการเงิน (Financial Expenditure) มากกว่า เป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุน

2. ธุรกิจที่ไม่ปรับปรุงมูลค่าหนี้สินระยะยาวให้เท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุลนั้นไม่เหมาะสม เพราะจะทำให้ภาระผูกพันที่แสดงในงบการเงินไม่ถูกต้องตรงตามสภาพความเป็นจริง

ทุกสิ้นงวด ธุรกิจการค้าทั่วไปจะต้องจัดท่างบการเงินตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ ต้องแสดงรายการในงบดุลและงบกำไรขาดทุนตามกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2519) ออกตามความในประกาศ ของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 นอกจากนั้น ยังต้องเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญเกี่ยวกับงบการเงินในหมายเหตุประกอบงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 ซึ่งออกโดยสมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ตัวอย่างงบการเงินของธุรกิจการค้าทั่วไปที่มีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศและงบการเงินจากสาขาในต่างประเทศ ซึ่งแสดงต่อไปนี้ เป็นข้อมูลที่น่ามาจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้เขียนจะแสดงเฉพาะรายการและข้อมูลที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินในส่วนที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 งบการเงินของธุรกิจการค้าแห่งที่ 1 มีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศในงบการเงิน และได้เปิดเผยหลักการแปลงค่าในหมายเหตุประกอบงบการเงินดังนี้

	<u>งบดุล</u>	<u>วันที่ 31 มีนาคม</u>
	<u>2523</u>	<u>2522</u>
<u>หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น</u>		
เงินกู้ยืมระยะยาว	115,362,423	108,349,882

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

1. นโยบายทางบัญชีที่สำคัญ

ง.) รายการบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ได้คำนวณค่า

เป็นเงินบาท ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ชำระหนี้ ส่วนเงินกู้ระยะยาว สิทธิประโยชน์ และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และยังคงค้างอยู่ ณ วันที่ตามงบทูล จะคำนวณ เป็นเงินบาท ตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่

5. เงินกู้ระยะยาว ประกอบด้วย

	<u>2523</u>	<u>2522</u>
เงินกู้ยืมยูโรดอลลาร์งวดที่ 1 (กำหนดจ่ายคืนปี 2517-2524)	5,112,480	15,337,439
เงินกู้ยืมยูโรดอลลาร์งวดที่ 2 (กำหนดจ่ายคืนปี 2525-2527)	51,187,500	-
เงินกู้ยืมจากบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (กำหนดจ่ายคืนปี 2520-2523)	18,112,443	34,912,443
เงินกู้ยืมจากธนาคารเดรสเนอร์ (กำหนดจ่ายคืนปี 2525)	40,950,000	-
เงินกู้ยืมระยะสั้นที่คาดว่าจะกู้ต่อได้	-	<u>58,100,000</u>
บาท	<u>115,362,423</u>	<u>108,349,882</u>

ตัวอย่างที่ 2 งบการเงินของธุรกิจการค้าแห่งที่ 2 มีการเปิดเผยหลักการแปลงค่าดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

1. นโยบายการบัญชีที่สำคัญ

1.5 เงินตรา สิทธิประโยชน์หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ได้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย

ได้คำนวณไว้ หรือคำนวณตามราคาทุนแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า

ตัวอย่างที่ 3 งบการเงินของธุรกิจการค้าแห่งที่ 3 มีการเปิดเผยหลักการ
แปลงค่าดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

1. นโยบายการบัญชีที่สำคัญ

1.3 สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ได้แปลง
ค่าเป็นเงินบาทตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

ตัวอย่างที่ 4 งบการเงินของธุรกิจการค้าแห่งที่ 4 มีการเปิดเผยหลักการ
แปลงค่าดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

5. เงินกู้ยืมจากธนาคาร เป็นสินเชื่อในรูปแบบทรัสต์รีซิท ที่ทำไว้
กับธนาคารในการนำเข้าสินค้าจำพวกวัตถุดิบ และเครื่องจักร อุปกรณ์ ที่ส่งจากต่างประ-
เทศ การคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนและการบันทึกบัญชี ใช้อัตราแลกเปลี่ยนของธนาคาร
พาณิชย์ ณ วันที่เกิดหนี้ เมื่อสิ้นงวดบัญชี มิได้มีการปรับอัตราแลกเปลี่ยนตามอัตราตลาด
โดยบริษัทฯ จะบันทึกผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนเมื่อมีการชำระหนี้

ยอดทรัสต์รีซิท ณ 31 ธันวาคม 2523 เป็นสินเชื่อในสกุล
เงิน US. \$ 73,102.85 มีค่าเป็นเงินบาทตามบัญชี 1,550,277.89 บาท

ตัวอย่างที่ 5 งบการเงินของธุรกิจการค้าแห่งที่ 5 มีการเปิดเผยหลักการ
แปลงค่าดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ แสดงค่าเป็นเงินบาทตาม
อัตราแลกเปลี่ยนวันที่ 31 สิงหาคม 2522 และ 31 สิงหาคม 2521 การแปลงเงินตรา

ดังกล่าวนี้ เป็นผลทำให้บริษัทมีผลขาดทุนจากการแลกเปลี่ยนเป็นเงิน 245,879.53 บาท ในปี 2522 และมีผลกำไรจากการแลกเปลี่ยนเป็นเงิน 141,992.20 บาท ในปี 2521

ตัวอย่างที่ 6 งบการเงินของธุรกิจการค้าแห่งที่ 6 มีการเปิดเผยหลักการแปลงค่าดังนี้

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

(5) เงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2522 แสดงค่าเป็นเงินบาท ตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ หรือตามอัตราที่ได้รับเงินมา แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า ผลจากการแปลงเงินตรา ทำให้บริษัทฯ มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราเป็นเงิน 140,000 บาท แต่ ณ 31 ธันวาคม 2523 บริษัทได้เปลี่ยนแปลงวิธีคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาทโดยใช้อัตราขายของธนาคารพาณิชย์ ณ วันสิ้นปี ผลการแปลงเงินตราดังกล่าว ทำให้บริษัทฯ มีผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราเป็นจำนวนเงิน 1,510,000 บาท

การทางงบการเงิน

(4) การแปลงค่าเงินตราสำหรับรายการในงบการเงินของบริษัทย่อยในต่างประเทศ ใช้อัตรา ณ วันสิ้นปี เว้นแต่รายการทุนใช้อัตรา ณ วันลงทุน และสินทรัพย์ประจำต้นปี ใช้อัตรา ณ วันสิ้นปีก่อน การใช้หลักเกณฑ์การแปลงค่าเงินตราในงบการเงินดังกล่าวไม่มีนัยสำคัญต่องบการเงินรวม

ธุรกิจการค้าเฉพาะ

ธุรกิจการค้าเฉพาะที่กล่าวถึงนี้คือ บริษัทประกันต่อแห่งเอเชีย ซึ่งตั้งขึ้นโดยความตกลงจากรัฐบาลในเอเชีย 9 ประเทศ เป็นนิติบุคคลที่รับรองโดยกฎหมายเฉพาะกิจการดังกล่าวตั้งขึ้นเพื่อเสริมสร้างความรู้เกี่ยวกับการประกันต่อในหมู่ประเทศสมาชิก และแลกเปลี่ยนธุรกิจเกี่ยวกับการประกันต่อในหมู่ประเทศสมาชิก ดังนั้นจึงเกิดรายการ

ที่เป็นเงินตราในสกุลต่าง ๆ อยู่เสมอ กิจกรรมนี้บันทึกบัญชีด้วยสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐฯ

วิธีการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

กิจกรรมนี้จะใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่กำหนดโดยองค์การสหประชาชาติ ณ วันที่ 1 มกราคม ของปี ในการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราสกุลต่าง ๆ นอกจากดอลลาร์สหรัฐฯ ตลอดทั้งปี โดยมีวิธีการแปลงค่าดังนี้

1. ณ วันที่เกิดรายการ รายการที่เป็นเงินตราสกุลต่าง ๆ นอกจากดอลลาร์สหรัฐฯ จะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 1 มกราคม ดังกล่าว
2. ณ วันที่ในงบดุล รายการเงินสด ลูกหนี้ และเจ้าหนี้ ที่เป็นเงินตราสกุลต่าง ๆ จะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 1 มกราคมของปีต่อไปซึ่ง เป็นข้อมูลที่ได้รับจากองค์การสหประชาชาติในการแปลงค่าเป็นเงินดอลลาร์สหรัฐฯ
3. ผลกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าอันเนื่องมาจากจำนวนเงินดอลลาร์สหรัฐฯ ที่ได้รับหรือที่จ่ายไป แตกต่างจากจำนวนที่บันทึกบัญชี จะแสดงรวมในผลการดำเนินงาน
4. กำไรขาดทุนจากการปรับปรุงมูลค่ารายการที่เป็นเงินตราสกุลต่าง ๆ ที่คงเหลือในบัญชีตามข้อ 2 จะแสดงรวมในผลการดำเนินงาน

ตัวอย่างที่ 1 การแปลงค่ารายการรับรู้ธุรกิจจากประเทศสมาชิก

สมมติว่า ประเทศอินเดียซึ่งเป็นประเทศสมาชิก ส่งธุรกิจประกันต่อมาให้กับกิจการเป็นเงินจำนวน 8,500 รูปี อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่าตลอดปี $1 \text{ US.}\$ = 7.90 \text{ รูปี}$ ดังนั้น $8,500 \text{ รูปี} = 8,500 \div 7.90 = 1,075.95$ ดอลลาร์สหรัฐฯ โดยบันทึกบัญชีดังนี้

Dr. ลูกหนี้ US.\$ 1,075.95 บาท

Cr. รายได้ US.\$ 1,075.95 บาท

เมื่อถึงกำหนดชำระ ธุรกิจอินเดียได้ส่งเงินปอนด์สเตอร์ลิงมาชำระหนี้ในจำนวน £420 ซึ่งเท่ากับ I.Rs.8,500 กิจการนำเงิน £420 ไปฝากที่

ธนาคารในบัญชีเงินฝากปอนด์สเตอร์ลิง พร้อมกับบันทึกการชำระหนี้ โดยแปลงค่าเงิน
ปอนด์สเตอร์ลิง เป็นเงินดอลลาร์สหรัฐฯ ด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่กำหนดไว้ $1 \text{ US.}\$ =$
 0.42 ปอนด์สเตอร์ลิง ดังนั้น $\text{£}420 = 420 \div 0.42 = \text{US.}\$ 1,000$

ลูกหนี้ I.Rs. 8,500 จำนวนที่บันทึกบัญชี = US.\$ 1,075.95

จำนวนที่รับชำระ = US.\$ 1,000

ขาดทุนจากการแปลงค่า = US.\$ 75.95

การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

Dr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร	US.\$ 1,000	บาท
ขาดทุนจากการแปลงค่า	US.\$ 75.95	บาท
Cr. ลูกหนี้	US.\$ 1,075.95	บาท

ตัวอย่างที่ 2 การแปลงค่ารายการเงินฝากในต่างประเทศและการโอนเงิน

สมมติว่า กิจการได้รับดอกเบี้ยจากเงินฝากประจำในประเทศ
ฟิลิปปินส์ จำนวน 10,000 เปโซ กิจการบันทึกดอกเบี้ยจำนวนดังกล่าวเป็นดอลลาร์สหรัฐฯ
ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน $1 \text{ US.}\$ = \text{Pesos } 7.50$ ดังนั้น $\text{Pesos } 10,000 = 10,000 \div$
 $7.50 = 1,333.33$ เหรียญ โดยบันทึกบัญชีดังนี้

Dr. ดอกเบี้ยค้างรับ US.\$ 1,333.33 บาท

Cr. ดอกเบี้ยรับ US.\$ 1,333.33 บาท

กิจการได้สั่งให้ธนาคารในประเทศฟิลิปปินส์โอนเงินจำนวน
10,000 เปโซ ไปยังประเทศอังกฤษ ในบัญชีเงินฝากดอลลาร์สหรัฐฯ ธนาคารในประเทศ
ฟิลิปปินส์ได้โอนเงินตามคำสั่ง และธนาคารในประเทศอังกฤษได้แจ้งการเข้าบัญชีให้
ในจำนวน US.\$ 1,206 กิจการจะบันทึกบัญชีดังนี้

Dr. เงินฝากธนาคาร	US.\$ 1,206	บาท
ขาดทุนจากการแปลงค่า	US.\$ 127.33	บาท
Cr. ดอกเบี้ยค้างรับ	US.\$ 1,333.33	บาท

ตัวอย่างที่ 3 การแปลงค่ารายการซื้อสินทรัพย์ประจำและการจ่ายค่าใช้จ่าย

สมมติว่า กิจการซื้อเครื่องพิมพ์ดีดมาเครื่องหนึ่งเป็นเงิน 24,000 บาท และจ่ายค่าไฟฟ้า สำหรับเดือนมีนาคมเท่ากับ 15,000 บาท อัตราแลกเปลี่ยนที่กำหนดไว้ $1 \text{ US.}\$ = 20.68 \text{ บาท}$ ดังนั้นเครื่องพิมพ์ดีด $24,000 \text{ บาท} = 24,000 \div 20.68 \text{ US.}\$ 1,160.54$ ค่าไฟฟ้า $15,000 \text{ บาท} = 15,000 \div 20.68 = \text{US.}\$ 725.34$ การบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

Dr. อุปกรณ์สำนักงาน	US.\$ 1,160.54
ค่าไฟฟ้า	US.\$ 725.34
Cr. เงินสด/เงินฝากธนาคาร	US.\$ 1,885.88

ตัวอย่างที่ 4 การปรับปรุงมูลค่ารายการที่เป็นเงินตราสกุลต่าง ๆ ณ วันสิ้น

งวด

สมมติว่า ณ วันสิ้นงวด รายการที่เป็นเงินตราสกุลต่าง ๆ ที่คงเหลือตามบัญชีมีดังนี้

รายการ	เงินตราสกุลเดิม	เงิน US.\$ ตามบัญชี
เงินฝากประจำ	Pesos 150,000	20,000.00
เจ้าหนี้ (ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย)	บาท 25,000	1,208.90
ลูกหนี้	I.Rs. 45,000	5,696.20

อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับวันที่ 1 มกราคม ต่อไปเป็นดังนี้

1 US.\$ = 8.20 เปโซ

1 US.\$ = 22.90 บาท

1 US.\$ = 8.90 รูปี

การปรับปรุงมูลค่า ณ วันสิ้นงวด เป็นดังนี้

รายการ	เงิน US.\$ ตามบัญชี	เงิน US.\$ ด้วยอัตรา	(กำไร) ขาดทุน
		ณ วันที่ 1 มกราคม	จากการแปลงค่า
เงินฝากประจำ	20,000.00	18,292.68	1,707.32
เจ้าหนี้	1,208.90	1,091.70	(117.20)
ลูกหนี้	5,696.20	5,056.18	640.02
		รวม US.\$	<u>2,230.14</u>

โดยจะบันทึกบัญชีดังนี้

Dr. ขาดทุนจากการแปลงค่า US.\$ 2,230.14

เจ้าหนี้ US.\$ 117.20

Cr. เงินฝากประจำ[†] US.\$ 1,707.32

ลูกหนี้ US.\$ 640.02

ข้อบกพร่องในการปฏิบัติเกี่ยวกับการแปลงค่า

เนื่องจากธุรกิจได้กำหนดอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับเงินตราสกุลต่าง ๆ เพื่อใช้ในการแปลงค่ารายการเพื่อการบันทึกบัญชีตลอดทั้งปี และอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวเป็นอัตราแลกเปลี่ยนของวันที่ 1 มกราคม ถึงแม้ว่าการปฏิบัติดังกล่าว จะอำนวยความสะดวกในการบันทึกบัญชีและตัวเลขของรายการเงินสด เงินฝากธนาคาร และบัญชีลูกหนี้จะแสดงฐานะอย่างถูกต้อง ณ วันสิ้นปีก็ตาม แต่เนื่องจากเงินเหรียญสหรัฐฯ มีแนวโน้มที่แข็งขึ้นเรื่อย ๆ เมื่อเทียบกับเงินตราสกุลต่าง ๆ ดังนั้นอัตราแลกเปลี่ยนจึงสูงขึ้นเรื่อย ๆ จากอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 1 มกราคม เมื่อเป็นเช่นนี้ การบันทึกรายการสินทรัพย์ประจำ

รายได้ และค่าใช้จ่ายตลอดทั้งปี ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 1 มกราคม ซึ่งเป็นการ
แสดงมูลค่าของรายการดังกล่าวอย่างไม่ถูกต้อง คือแสดงมูลค่าด้วยเงินเหรียญสหรัฐฯ
สูงไปนั่นเอง

ปัญหาการแปลงค่าในทางปฏิบัติ

จากวิธีการปฏิบัติในการแปลงค่าของธุรกิจการค้าทั่วไปที่ได้กล่าวข้างต้น จะ
เห็นได้ว่าธุรกิจการค้าในปลุณชันต่างได้ถือวิธีการปฏิบัติในการแปลงค่ารายการทางบัญชีที่
เป็นเงินตราต่างประเทศต่าง ๆ กัน ทั้งนี้เนื่องจากสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
แห่งประเทศไทยยังมิได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีสำหรับเรื่องนี้ ซึ่งทำให้ธุรกิจการค้าไทย
สามารถเลือกวิธีการปฏิบัติที่เป็นประโยชน์กับกิจการที่สุด ถึงแม้ว่ากิจการต่าง ๆ ได้เปิด
เผยวิธีการแปลงค่าในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ข้อมูลที่เปิดเผยนั้นก็จำกัด ซึ่งทำ
ให้ผู้อ่านงบการเงินไม่สามารถตีความในงบการเงิน และนำงบการเงินมาเปรียบเทียบกัน
ได้ ปัญหาการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศของธุรกิจการค้าทั่วไปในปลุณชัน
พอประมวลได้ดังนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้หลักการแปลงค่าในทางปฏิบัติและการเปิดเผย

จากตัวอย่างงบการเงิน และหมายเหตุประกอบงบการเงินของธุรกิจไทยที่
แสดงต่อประชันทั่วไป จะเห็นได้ว่าธุรกิจไทยได้เลือกใช้หลักการแปลงค่าต่าง ๆ กัน
สำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่ปรากฏในงบการเงิน เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐาน
การบัญชีสำหรับเรื่องนี้ ซึ่งเปิดโอกาสให้ธุรกิจไทยเลือกใช้วิธีการแปลงค่าที่เกิดประ-
โยชน์กับธุรกิจมากที่สุด โดยสาเหตุดังกล่าว ซึ่งทำให้งบการเงินสำหรับธุรกิจการค้าที่อยู่
ในอุตสาหกรรมประเภทเดียวกันไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ ถึงแม้ว่าธุรกิจจะได้
มีการเปิดเผยเกี่ยวกับหลักการแปลงค่าที่ธุรกิจใช้ แต่ข้อมูลที่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบ
งบการเงินนั้น ก็ให้ข้อมูลที่จำกัดเกินไป เช่น การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ตามตัวอย่างที่ 1 นั้น เปิดเผยว่า "เงินกู้ระยะยาว สิทธิพ้ออื่น และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศและยังคงค้างอยู่ ณ วันที่ตามงบดุล จะคำนวณเป็นเงินบาทตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนั้น" การเปิดเผยดังกล่าว ทำให้เกิดความสงสัยว่า อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ นั้น เป็นอัตราซื้อหรืออัตราขาย หรืออัตราถ่วงเฉลี่ย เพราะอัตราเหล่านี้ไม่เท่ากัน นอกจากนี้ธุรกิจยังไม่ได้เปิดเผยเกี่ยวกับวิธีการบันทึกผลกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า เป็นต้น

ข้อมูลที่จำเป็นที่ธุรกิจควรจะเปิดเผย เสนอแนะว่าควรมีดังนี้

- ก) เปิดเผยเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่า ในกรณีที่อัตราแลกเปลี่ยนใช้นั้นแตกต่างจากมาตรฐานที่ปฏิบัติโดยทั่วไป
- ข) เปิดเผยเกี่ยวกับผลแตกต่างระหว่างวิธีการแปลงค่าที่ธุรกิจใช้ กับวิธีการแปลงค่าตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป
- ค) เปิดเผยเกี่ยวกับวิธีการบันทึกกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าว่ารับรู้เป็นกำไรขาดทุนในงวด หรือแสดงเป็นรายการตั้งพัก ฯลฯ
- ง) เปิดเผยเกี่ยวกับวิธีการตัดจำหน่ายรายการขาดทุนจากการแปลงค่าที่แสดงเป็นรายการตั้งพัก

2. ปัญหาเกี่ยวกับข้อกำหนดของกฎหมายที่มีอิทธิพลต่อหลักการแปลงค่า

ธุรกิจไทยในปัจจุบันได้รับอิทธิพลจากข้อกำหนดในกฎหมายเป็นอย่างมาก กิจกรรมต่าง ๆ ต่างวิตกว่าจะปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย สำหรับหลักการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ รัฐบาลก็ได้บัญญัติกฎหมายที่มีอิทธิพลสำหรับเรื่องนี้เช่นเดียวกัน ปัญหาก็คือข้อบัญญัติตามกฎหมายนั้น ทำให้การแสดงฐานะการเงินของธุรกิจไม่ถูกต้อง

มาตรา 65 ทวิ (5) ตามประมวลรัษฎากร กำหนดว่า "เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ตามอัตราถ่วงเฉลี่ยที่ธนาคาร-

พาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้หรือคำนวณตามราคาทุน แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า" ประมวลรัษฎากรได้กำหนดอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่าเพียงอัตราเดียวเท่านั้น ก็คืออัตราตัวเลขที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ตามความเป็นจริงนั้น ถ้ากิจการมีเงินตรา หรือทรัพย์สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เมื่อนำเงินตราหรือทรัพย์สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศไปแปลงเป็นเงินบาทกับธนาคาร ธนาคารก็จะรับซื้อในอัตราซื้อ แต่ถ้ากิจการมีหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการก็ต้องนำเงินบาทไปซื้อเงินตราต่างประเทศ กับธนาคารเพื่อนำไปชำระหนี้ ธนาคารก็จะขายเงินตราต่างประเทศให้ในอัตราขาย เมื่อเป็นเช่นนี้ อัตราแลกเปลี่ยนที่สัมพันธ์กับรายการเงินสด ทรัพย์สินและหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศจึงได้แก่อัตราซื้อและอัตราขาย มิใช่อัตราซื้อเพียงอัตราเดียว การแปลงค่าหนี้สินด้วยอัตราซื้อก็จะทำให้การแสดงภาระที่กิจการมีต่อผู้อื่นอย่างไม่ถูกต้องดังตัวอย่างที่ 6 เงินกู้ของกิจการแห่งหนึ่งในปี 2522 แปลงค่าตามกำหนดในประมวลรัษฎากรคืออัตราซื้อ ปรากฏว่าเกิดกำไรจากการแปลงค่า 140,000 บาท ต่อมาในปี 2523 แปลงค่าด้วยอัตราขาย ปรากฏว่าเกิดขาดทุน 1,510,000 บาท จะเห็นได้ว่าการแปลงค่าหนี้สินตามข้อกำหนดของกฎหมายจะแสดงภาระความเป็นหนี้อย่างไม่ถูกต้อง หากจะกล่าวว่าข้อกำหนดของกฎหมายนั้น ก็เพื่อประโยชน์ในด้านการเก็บภาษีเท่านั้น ไม่เกี่ยวข้อง กับตัวเลขทางบัญชี แต่ในทางปฏิบัติกิจการส่วนใหญ่ก็มีความห่วงใยทางด้านภาษีกันมาก เพราะกิจการไม่ประสงค์ที่จะให้กรมสรรพากรเห็นว่า ตนเองได้ปฏิบัติผิดจากข้อกำหนดในประมวลรัษฎากร สำหรับเรื่องการแปลงค่า ถ้ากิจการปฏิบัติตามหลักการแปลงค่าในหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไปแล้ว ก็ต้องประเมินตามหลักการของประมวลรัษฎากรเพื่อการคำนวณ การเสียภาษี ดังนั้นบางกิจการจึงถือหลักการแปลงค่าตามประมวลรัษฎากร เช่นในตัวอย่างที่ 2 ทั้งนี้เพื่อความสะดวกในการปฏิบัติงาน

หลักการแปลงค่านั้น นักบัญชีทั่วโลกก็ได้มีการพิจารณา ได้ปรับปรุงแก้ไข หลักการแปลงค่าที่เหมาะสมอยู่เสมอ เพื่อให้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการ

ดำเนินงานอย่างถูกต้องที่สุด แต่สำหรับกฎหมายไทยนั้น ได้บัญญัติมาเป็นเวลานานแล้ว แต่ก็ไม่มีการปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมกับความก้าวหน้าทางวิชาการ และการพัฒนาเศรษฐกิจของไทย

3. ปัญหาเกี่ยวกับความเหมาะสมของหลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 ที่ใช้กับธุรกิจไทย

ก) หลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 เหมาะสมกับธุรกิจของประเทศที่มีหน่วยเงินตราที่แข็ง ไม่ค่อยเปลี่ยนแปลง สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกา ดอลลาร์-ดอลลาร์ฯ อิงค่าทองคำ และเป็นหน่วยเงินตราที่แข็ง แต่เงินบาทของไทยอิงค่าเงินดอลลาร์ แต่เดิม ต่อมาก็ได้มีประกาศของรัฐบาล ประกาศยกเลิกให้เงินบาทอิงค่าเงินดอลลาร์สหรัฐฯ หรือให้ค่าเงินบาทลอยตัว และเมื่อเดือนกรกฎาคม 2524 รัฐบาลไทยก็ได้ประกาศลดค่าเงินบาทลง 10% ดังนั้นหลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 ซึ่งไม่เหมาะสมกับสภาพธุรกิจในประเทศไทย

ข) หลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 กำหนดให้แสดงกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากการดำเนินงานหรือเกิดขึ้นจากการประเมินมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด ในผลการดำเนินงานในงวด วิธีการดังกล่าวไม่เหมาะสม เนื่องจาก

1) กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นจากการประเมินมูลค่าของสินทรัพย์และหนี้สิน ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวดเป็นกำไรและขาดทุน เนื่องจากการประเมินมูลค่าไม่ใช่กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้นจึงไม่ควรจะแสดงรวมในผลกำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน เพราะจะทำให้ผู้อ่านงบการเงินเข้าใจผลการดำเนินงานผิดไป

2) การแสดงกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่ไม่เกิดขึ้นจริงในผลกำไรขาดทุนจากการดำเนินงาน ทำให้กิจการไม่อาจจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้น ถ้าเกิดขาดทุนจากการแปลงค่าที่ไม่บังเกิดขึ้นจริงเป็นจำนวนมาก ในทำนองตรงกันข้าม ทำให้กิจการจ่าย

เงินปันผลมากไป ถ้าเกิดกำไรจากการแปลงค่าที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง เป็นจำนวนมาก

3) ในกรณีที่มีการลดค่าเงินบาท ผลขาดทุนจากการแปลงค่าย่อมเกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก ถ้ากิจการมีหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศจำนวนมาก การแสดงผลขาดทุนจากการแปลงค่าทั้งหมดในผลการดำเนินงาน ก็จะทำให้ผลการดำเนินงานในงวดนั้นแสดงผลที่ไม่พึงพอใจ ทำให้ผู้ถือหุ้นประเมินความสามารถและความพยายามของฝ่ายบริหารผิดไป

ตัวอย่าง บริษัท Royal Dutch Shell¹ ในนครลอนดอน ประเทศอังกฤษ ซึ่งเป็นบริษัทน้ำมันขนาดใหญ่เป็นอันดับที่ 2 ของโลก ได้ประกาศว่า เนื่องจากการใช้หลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 ทำให้ผลการดำเนินงานของกิจการลดลงถึง 75% บริษัท Shell กล่าวว่า เนื่องจากการนำหลักการบัญชีตาม FASB. no. 8 มาใช้กับระบบบัญชีของกิจการแล้ว ทำให้กิจการเกิดผลกำไร 164 ล้านปอนด์ ในปีนี้ เมื่อเทียบกับปีก่อนที่ยังไม่ได้นำหลักการตาม FASB. no. 8 มาใช้ เกิดผลกำไร 680 ล้านปอนด์ ทั้ง ๆ ที่การขายน้ำมันในปีปัจจุบันลดลงจากปีก่อนเพียงเล็กน้อยเท่านั้น สาเหตุเนื่องมาจากผลขาดทุนจากการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศจำนวน 322 ล้านปอนด์ ซึ่งตาม FASB. no. 8 นั้น รายการดังกล่าวต้องแสดงรวมในผลการดำเนินงาน บริษัท Shell กล่าวว่า หลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 ได้บิดเบือนผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการ

นอกจากนั้น บริษัท Shell ยังกล่าวถึง สาขาของบริษัทในสหรัฐอเมริกาว่าได้เกิดผลกำไรในไตรมาสที่ 2 จำนวน 410 ล้านเหรียญสหรัฐฯ แต่เมื่อนำหลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 มาใช้ จะแสดงผลการดำเนินงานที่ขาดทุนจำนวน 252 ล้านเหรียญสหรัฐฯ

¹Reuter "'Distortion' Cuts Shell profits by over 75%"

จากตัวอย่างดังกล่าว จะเห็นว่าหลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 ทำให้กิจการแสดงผลการดำเนินงานที่ไม่ถูกต้องกล่าวคือ ก่อให้เกิดความเข้าใจในผลการดำเนินงานของกิจการอย่างไม่ถูกต้อง ซึ่งแสดงว่า FASB. no. 8 จำต้องได้รับการพิจารณาเพื่อปรับปรุงหลักการแปลงค่าที่เหมาะสมกว่าเดิม



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย