

หลักการแปลงค่ารายการทางบัญชี และงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ธุรกิจที่จะต้องนำหลักการแปลงค่ามาใช้กับกิจการ¹ ได้แก่

1. ธุรกิจที่มีรายรับหรือรายจ่ายเป็นเงินตราต่างประเทศ เช่น ได้รับดอกเบี้ยจากเงินฝากในต่างประเทศ หรือจ่ายดอกเบี้ยให้กับเงินกู้จากต่างประเทศ
2. ธุรกิจที่มีสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เช่น เงินฝากที่เป็นเงินตราต่างประเทศในธนาคารในต่างประเทศ และเงินกู้เงินตราต่างประเทศ จากต่างประเทศ เป็นต้น
3. ธุรกิจที่มีสาขาในต่างประเทศ ซึ่งต้องจัดทำงบการเงินรวม
4. ธุรกิจที่มีบริษัทย่อยในต่างประเทศ โดยถือหุ้นในกิจการดังกล่าวเกินกว่าร้อยละ 50 ซึ่งต้องจัดทำงบการเงินรวมเช่นกัน

โดยปกติ กรณี 3 และ 4 นั้น งบการเงินของสาขาและบริษัทย่อยไม่จำเป็นต้องนำมารวมกับงบการเงินของบริษัทใหญ่ในการจัดทำงบการเงินรวม ยกเว้นกรณีที่มีเหตุการณ์ที่ผิดปกติเกิดขึ้นดังต่อไปนี้

1. อัตราแลกเปลี่ยนสำหรับเงินตราในประเทศที่สาขาหรือบริษัทย่อยตั้งอยู่ มีการเปลี่ยนแปลงขึ้นลงมากผิดปกติ เนื่องจากเกิดสภาพเงินเฟ้ออย่างรุนแรง
2. สาขาหรือบริษัทย่อยตั้งอยู่ในประเทศคู่สงคราม หรือมีความไม่แน่นอนทางการเมืองเป็นอย่างมาก
3. ทรัพย์สินของสาขา หรือบริษัทย่อยในต่างประเทศ ถูกอายัดโดยรัฐบาลต่างประเทศ

การที่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวมนั้น ก็เพื่อให้งบการเงินของสำนักงานใหญ่ แสดงข้อมูลที่มีความแน่นอนและใกล้เคียงความเป็นจริงที่สุด

¹H.A. Finney & Herbert E. Miller "Principles of Accounting Advanced" Fifth Edition. Tokyo : 1961.

หลักการแปลงค่ารายการทางบัญชี และงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ นั้น สภาคมนักบัญชีของสหรัฐอเมริกาเป็นผู้กำหนดขึ้นก่อนประเทศอื่น โดยเริ่มตั้งแต่ปี ค.ศ. 1953 จนถึงปัจจุบัน และได้มีการพัฒนาปรับปรุงแก้ไขและเปลี่ยนแปลงหลักการแปลงค่าให้เหมาะสมกับธุรกิจและสถานะทางเศรษฐกิจอยู่เสมอ ทั้งนี้เพื่อให้งบการเงินของธุรกิจแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอย่างถูกต้อง การพัฒนาของหลักการแปลงค่าโดยสภาคมนักบัญชีชาวสหรัฐอเมริกาดังแต่ปี ค.ศ. 1953 จนถึงปี ค.ศ. 1981 มีดังนี้

1. Accounting Research Bulletin (ARB) no. 43 Chapter 12 "Foreign Operations and Foreign Exchange" ประกาศให้ธุรกิจในอเมริกาใช้เมื่อเดือนมิถุนายน 1953

2. Accounting Principle Board (APB) Opinion no. 6 Paragraph ที่ 18 แก้ไข Accounting Research Bulletin no. 43 Chapter 12 Paragraph ที่ 12 และ 18 และใช้ในปี ค.ศ. 1964

3. Financial Accounting Standards Board (FASB) no. 1 "Disclosure of Foreign Currency Translation Information" ประกาศให้ธุรกิจในอเมริกาถือปฏิบัติ สำหรับงบการเงินที่ปิดงวดบัญชีหลังจากวันที่ 30 พฤศจิกายน 1973

4. Financial Accounting Standards Board (FASB) no. 8 "Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements," ซึ่งยกเลิก Accounting Research Bulletin no. 43 Chapter 12, Accounting Principle Board Opinion no. 6 Paragraph ที่ 18 และ Financial Accounting Standards Board no. 1 ประกาศให้ธุรกิจในอเมริกาถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 1976

5. Financial Accounting Standards Board (FASB) no. 20 "Accounting for Forward Exchange Contracts" แก่ Financial Accounting Standards Board no. 8 Paragraph ที่ 27 ซึ่งประกาศให้ธุรกิจ在美国ถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 1978

6. Financial Accounting Standards Board (FASB) no. 52 "Foreign Currency Translation" ซึ่งยกเลิก Financial Accounting Standards Board no. 8 และ no. 20 และประกาศให้ธุรกิจ在美国ถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม 1982

สำหรับหลักการแปลงค่าที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีชาวอังกฤษนั้น ได้แก่ Exposure Draft no. 11 International Accounting Standards (IAS) "Proposed Statement Accounting for Foreign Transactions and Translation of Foreign Financial Statements. ซึ่งออกเมื่อปี ค.ศ. 1978 ในลักษณะร่างแถลงการณ์ ซึ่งยังมีได้ออกเป็นแถลงการณ์ (Statement) จนถึงปี 1981

สำหรับหลักการแปลงค่าที่ปรากฏในประเทศไทย สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ยังไม่ได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีสำหรับเรื่องนี้ แต่ได้ออกร่าง (ฉบับที่ 2) แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13 เรื่องการบัญชีสำหรับการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ เมื่อเดือนมกราคม 2525 เพื่อให้ใช้เป็นแนวปฏิบัติในการแปลงค่างบการเงินในปัจจุบัน สำหรับทางด้านกฎหมาย ประมวลรัษฎากร มาตรา 9 มาตรา 65 ทวิ (5) และมาตรา 79 ข้อ 5) ซึ่งกำหนดวิธีการแปลงค่าสำหรับกรณีทั่วไป กรณีการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และกรณีการคำนวณยอดขยายเพื่อใช้ในการเสียภาษีการค้า ซึ่งทุกกิจการจะต้องถือปฏิบัติในปัจจุบัน

หลักการแปลงค่าที่กำหนดโดยแหล่งต่าง ๆ ดังได้กล่าวมาข้างต้น ได้กำหนดวิธีการแปลงค่าต่าง ๆ กัน ซึ่งสามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

ก. เบื้องหลังและสาเหตุของการพัฒนาหลักการแปลงค่าในสหรัฐอเมริกา

ในสมัยหลังสงครามโลกครั้งที่ 1 ธุรกิจโดยทั่วไปต่างได้รับผลกระทบกระเทือนเนื่องจากภาวะสงคราม การขาดแคลนเงินตรา ความไม่มีเสถียรภาพทางการเมือง ภาวะเงินฝืด ภาวะเงินเฟ้อ และข้อกำหนดต่าง ๆ ของรัฐบาล ทำให้ธุรกิจในสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีการติดต่อการค้ากับต่างประเทศ รวมทั้งมีการตั้งสาขาและบริษัทย่อยในต่างประเทศ เกิดปัญหาว่าจะแปลงค่ารายการทางบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศอย่างไร รวมทั้งจะแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศจากสาขาหรือบริษัทย่อยอย่างไร จึงจะแสดงมูลค่ารายการและงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศในสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐฯ อย่างถูกต้องตรงตามความเป็นจริง นอกจากนี้ยังเกิดปัญหาว่าจะมีวิธีการพิจารณาอย่างไรในการนำงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศจากสาขาหรือบริษัทย่อยในต่างประเทศมาแปลงค่าเพื่อทำงบการเงินรวม สมาคมนักบัญชีในขณะนั้นเมื่อเห็นถึงปัญหาดังกล่าว จึงได้ร่างมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับหลักการแปลงค่า รวมทั้งการพิจารณาในการจัดทำงบการเงินรวมใน Accounting Research Bulletin (ARB) no. 43 ~~บทที่ 12~~ เพื่อให้ธุรกิจในสหรัฐอเมริกาถือปฏิบัติตั้งแต่เดือนมิถุนายน 1953

หลักการแปลงค่าตาม ARB. no. 43 ~~บทที่ 12~~ กำหนดอัตราแลกเปลี่ยนในการแปลงค่ารายการที่ได้กำหนดประเภทไว้คือ รายการประเภทหมุนเวียน (Current) และประเภทไม่หมุนเวียน (non-current) ประเภทหมุนเวียนจะใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวดในการแปลงค่า และประเภทไม่หมุนเวียน จะใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการในการแปลงค่า วิธีการดังกล่าว นักบัญชีบางคนไม่เห็นด้วย เช่น Professor Heptworth โดยที่ท่านเห็นว่า การจัดประเภทรายการแบบหมุนเวียน-ไม่หมุนเวียนนั้นไม่เหมาะสม ท่านได้เสนอความคิดว่า รายการต่าง ๆ ในงบดุล น่าจะจัดแบ่งเป็นรายการประเภทที่มีมูลค่าเป็นจำนวนเงินแน่นอน (Monetary item) กับประเภทที่มีมูลค่าเป็นจำนวนเงินไม่แน่นอน (Non-monetary item) ประเภทที่มีมูลค่าเป็นจำนวนเงินแน่นอน

ควรจะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล ทั้งนี้เป็นการแสดงมูลค่าของรายการดังกล่าวอย่างถูกต้อง ณ วันที่ในงบดุล ส่วนรายการประเภทที่มีมูลค่าเป็นจำนวนเงินไม่แน่นอน ก็จะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ Professor Heptworth แสดงความเห็นของท่านในปี ค.ศ. 1956 มีธุรกิจบางแห่งในสหรัฐฯ เห็นด้วยกับความคิดของท่านและได้เลือกหลักการแปลงค่าตามแนวความคิดของท่าน

ในปี ค.ศ. 1964 สภาคมนักบัญชีชาวอเมริกันก็ได้ทำการศึกษามาตรฐานการบัญชีที่ได้ประกาศให้ธุรกิจใอเมริกาถือปฏิบัติก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 1965 อันได้แก่ ARB. no. 43 ถึง No. 51 อีกครั้งหนึ่ง เพื่อที่จะพิจารณาว่ามาตรฐานการบัญชีที่ได้ประกาศไปแล้วนั้นเหมาะสมหรือไม่ จากการพิจารณานั้น สภาคมนักบัญชีได้ออก APB. Opinion no. 6 เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องของมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใน ARB. no. 43 ถึง no. 51 สำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหลักการแปลงค่านั้น APB. Opinion no. 6 ได้แก้ไขหลักการแปลงค่าเกี่ยวกับลูกหนี้ระยะยาว และเจ้าหนี้ระยะยาว ซึ่งตาม ARB. no. 43 บทที่ 12 กำหนดให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ ซึ่งทำให้แสดงภาวะหนี้สินที่ไม่ถูกต้อง ดังนั้นจึงแก้ไขไว้ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

ในปี ค.ศ. 1973 สภาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา ได้ทำการสำรวจข้อมูลและปัญหาต่าง ๆ เกี่ยวกับหลักการแปลงค่าเพื่อที่จะกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการแปลงค่าที่เหมาะสมกว่าที่ใช้ปฏิบัติกันอยู่ จากการสำรวจและศึกษานั้น สภาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกาพบว่า กิจการต่าง ๆ ได้เลือกใช้หลักการแปลงค่าต่าง ๆ กัน และเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างไม่เพียงพอ ทำให้ผู้อ่านงบการเงินไม่อาจเข้าใจฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการได้อย่างถ่องแท้ ดังนั้นสภาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา จึงได้ออก FASB. no. 1 ซึ่งเป็นมาตรฐานการเปิดเผยในงบการเงินเกี่ยวกับการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และวิธีการยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า

และประกาศให้ธุรกิจถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่ปิดงวดบัญชีหลังวันที่ 30 พฤศจิกายน
1973

ในปี ค.ศ. 1971 และปี ค.ศ. 1973 สักลเงินดอลลาร์สหรัฐฯ มีมูลค่า
ลดลง (devaluations) ประกอบกับธุรกิจในอเมริกาได้เลือกหลักการแปลงค่าต่าง ๆ
ทั้งเปิดเผยในงบการเงินอย่างไม่เพียงพอ สภาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกาจึงได้ออก
FASB. no. 1 กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยในงบการเงินให้ธุรกิจต่าง ๆ ถือปฏิบัติไป
ก่อน ขณะเดียวกันก็ศึกษาข้อมูลต่าง ๆ เพื่อที่จะกำหนดมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับหลัก
การแปลงค่าเพื่อให้ธุรกิจถือปฏิบัติเป็นบันทึกฐานเดียวกัน นอกจากนี้ หลักการแปลงค่า
ที่ได้กำหนดไว้ก่อน ๆ นั้น กำหนดหลักการแปลงค่าเฉพาะรายการในงบการเงินที่เป็น
เงินตราต่างประเทศเท่านั้น มิได้กล่าวถึงการแปลงค่ารายการ (Transactions)
ทางบัญชี ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ จากการศึกษารวมทั้งรับฟังความคิดเห็นจากนัก
ธุรกิจ และนักบัญชีทั้งหลายแล้ว สภาคมนักบัญชีจึงได้ออก FASB. no. 8 ซึ่งกำหนด
หลักการแปลงค่ารายการบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และงบการเงินที่เป็นเงินตรา
ต่างประเทศ การยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า และวิธีการบัญชีเกี่ยวกับสัญญา
ซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า รวมทั้งมาตรฐานการเปิดเผย โดยกำหนดให้
ธุรกิจถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 1976

FASB. no. 8 ซึ่งกล่าวถึงวิธีการแปลงค่ารายการที่มีสัญญาซื้อขายเงิน
ตราต่างประเทศล่วงหน้า และวิธีการยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าอันเนื่องจาก
สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า นั้น มีข้อความที่ไม่ชัดเจน ดังนั้น สภาคมนัก
บัญชีอเมริกา จึงได้แก้ไขข้อความต่าง ๆ ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น โดยการออก FASB. no. 20
และประกาศให้ธุรกิจถือปฏิบัติตามข้อความที่แก้ไขสำหรับงบการเงินที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1
มกราคม 1978

FASB. no. 8 ซึ่งได้ประกาศให้ธุรกิจถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 1976 นั้น ต่อมาเมื่อเดือนพฤษภาคม 1978 สภาคมนักบัญชีก็เปิดโอกาสให้นักธุรกิจและนักบัญชีทั้งหลายแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับ FASB. no. 1 จนถึง FASB. no. 12 โดยกำหนดให้ระยะเวลาการแสดงความคิดเห็นนั้นนานถึง 2 ปี ในระยะเวลาดังกล่าวมีผู้แสดงความคิดเห็นที่คัดค้านต่อหลักการแปลงค่าที่ปรากฏใน FASB. no. 8 มากที่สุด โดยผู้คัดค้านเหล่านี้ได้แสดงความคิดเห็นว่า ตามหลักการแปลงค่าใน FASB. no. 8 นั้น ให้มีการยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าทั้งสิ้นในผลการดำเนินงานซึ่งกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าดังกล่าว มีบางจำนวนเป็นรายการที่ยังไม่ได้รับหรือจ่ายจริง (Unrealized) การแสดงขาดทุนจากการแปลงค่าที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงในผลการดำเนินงาน จะทำให้ธุรกิจแสดงผลกำไรจากการดำเนินงานที่น้อยกว่าความเป็นจริง ซึ่งทำให้ผลการดำเนินงานดังกล่าวไม่ถูกต้อง การเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งมีผลต่อการแสดงผลการดำเนินงานนั้น เป็นการบิดบังแนวโน้มของการดำเนินงานที่แท้จริง กล่าวคือไม่อาจทราบผลการดำเนินงานที่แท้จริงของธุรกิจได้ สำหรับการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นเนื่องจากข่าวลือ นโยบายของรัฐบาล การเก็งกำไรและปัจจัยอื่น ๆ ที่มีต่ออัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเกิดขึ้นในระยะเวลาอันสั้น การเปลี่ยนแปลงในระยะเวลาอันสั้นนี้ ไม่ควรจะมีผลที่ยาวนานต่อการดำเนินงานและฐานะการเงินของธุรกิจ การขึ้นลงของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นชั่วคราวไม่เป็นเครื่องชี้ที่แสดงถึงแนวโน้มในอนาคตอันยาวนานของธุรกิจ นอกจากนั้น กลุ่มผู้คัดค้านยังไม่เห็นด้วยกับหลักการแปลงค่าใน FASB. no. 8 ที่กำหนดให้สินค้าคงคลังและสินทรัพย์ประจำแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ แต่ให้แปลงค่าหนี้สินซึ่งเกิดจากการซื้อสินค้าและสินทรัพย์ประจำด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุลซึ่งผู้คัดค้านเห็นว่า เป็นการแสดงความสัมพันธ์ของรายการอย่างผิดปกติ สภาคมนักบัญชีอเมริกา เมื่อได้รับข้อเสนอซึ่งได้ศึกษาข้อบกพร่องพร้อมกับมีการประชุมเพื่อรับฟังความคิดเห็นและข้อเสนอจากนักบัญชีทั่วไป พร้อมกับร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับการแปลงค่า

ใหม่ และเปิดโอกาสให้มีการวิจารณ์และเสนอข้อแก้ไข หลังจากสรุปความเห็นและข้อ
เสนอแนะแล้ว สภาสมาคมบัญชีอเมริกาจึงได้ออก FASB. no. 52 และประกาศให้ธุรกิจ
ในอเมริกาถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม 1982

ข. มาตรฐานการแปลงค่ารายการทางบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศและงบการเงินที่
เป็นเงินตราต่างประเทศ

1. หลักการแปลงค่าตาม ARB. no. 43 Chapter 12¹

ARB. no. 43 Chapter 12 ได้กำหนดอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลง
ค่ารายการในงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศให้ธุรกิจ在美国ถือปฏิบัติตั้งแต่
มิถุนายน 1953 ไว้ดังนี้

ก) เงินสด ลูกหนี้ และสินทรัพย์หมุนเวียนอื่น (Current assets) แปลง
ค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล (Current rate)²

ข) สินทรัพย์คงคลัง จะใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ (Histo-
rical rate) หรืออัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุลนั้น แล้วแต่ว่าอันไหนจะทำให้ต้นทุน
ของสินทรัพย์คงคลังเข้านโยบายการบัญชีว่าด้วยราคาทุนหรือตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่ากัน

ค) สินทรัพย์ประจำ เงินลงทุนระยะยาว และลูกหนี้ระยะยาว (Non-
current assets) แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ (Histo-
rical rate) แต่ถ้ากรณีที่ได้เกิดสินทรัพย์ประเภทนี้แล้ว ปรากฏว่าอัตราแลกเปลี่ยนได้มี

¹Financial Accounting Standards Board. Financial Account-
ing Standards. Original Pronouncements as of July 1, 1978.
Connecticut. (n.p.), 1978.

²คำอธิบายศัพท์ในภาคผนวก

การเปลี่ยนแปลงอย่างมาก และการเปลี่ยนแปลงนั้นอยู่ในลักษณะถาวร ก็อนุญาตให้มีการประเมินมูลค่าของสินทรัพย์นั้นใหม่ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างถาวรนั้นแล้ว

ง) หนี้สินหมุนเวียน แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

จ) หนี้สินระยะยาวและทุน แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ แต่ถ้ากรณีหนี้สินระยะยาวและทุนเกิดขึ้นแล้ว ปรากฏว่าอัตราแลกเปลี่ยนได้มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมากในลักษณะถาวร เมื่อเป็นเช่นนี้ก็อนุญาตให้มีการประเมินมูลค่าสินทรัพย์นั้นใหม่ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ได้เปลี่ยนแปลงเป็นการถาวรนั้น

ฉ) รายได้และค่าใช้จ่าย แปลงค่าโดยอัตราตัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักสำหรับปีนั้น

ช) การยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าเงิน ARB no. 43 Chapter 12 ได้กำหนดดังนี้

1) กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นจริง (Realized) ให้แสดงเป็นกำไรขาดทุนจากการดำเนินงานในงวดนั้น

2) ขาดทุนจากการแปลงค่าที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง (Unrealized loss) ให้แสดงรวมในผลการดำเนินงานในงวดนั้น

3) กำไรจากการแปลงค่าที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง (Unrealized gain) จะแสดงเป็นรายการตั้งพักในงบดุล ทั้งนี้นอกจากจะนำไปแสดงเป็นรายการหักจากขาดทุนจากการแปลงค่าที่ยังไม่เกิดขึ้น

สรุป หลักการแปลงค่าตาม ARB. no. 43 Chapter 12 เป็นดังนี้

1. รายการประเภทหมุนเวียน (Current) แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

2. รายการประเภทไม่หมุนเวียน (Non-Current) แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

3. รายได้และค่าใช้จ่าย แปรค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนตัว-
เฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในปีนั้น

4. ถ้าไรชขาดทุนจากการแปรค่าให้แสดงรวมในผลการดำเนินงาน
ยกเว้น ถ้าไรชจากการแปรค่าที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ให้แสดงเป็นรายการตั้งพักในงบดุล

ข้อเสีย ของหลักการแปรค่าตาม ARB. no. 43 Chapter 12 มีดังนี้

1. การแบ่งสินทรัพย์ หนี้สิน และทุน เป็นรายการหมุนเวียน และไม่หมุน-
เวียน เพื่อกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนในการแปรค่า รายการที่จัดอยู่ประ-
เภทใดประเภทหนึ่ง เป็นการกำหนดที่ไม่เหมาะสมและไม่สม่ำเสมอ ตัวอย่างเช่น
สินค้าคงคลัง และสินทรัพย์
ประจำ ต่างก็ถูกแปรค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ กล่าวคือสินค้าคง
คลังถ้าแสดงด้วยราคาทุนก็จะแปรค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ ส่วนสิน-
ทรัพย์ประจำ เนื่องจากเป็นสินทรัพย์ประเภทไม่หมุนเวียนแล้ว ก็ถูกแปรค่าด้วยอัตราแลก-
เปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการเช่นกัน กรณีเช่นนี้ จะเห็นได้ว่าการแบ่งประ-
เภทหมุนเวียนและ
ไม่หมุนเวียนนั้น ไม่อาจกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนเพื่อใช้ในการแปรค่าอย่าง
เฉพาะเจาะจง
ได้

2. ถ้าสมมติว่า จะปฏิบัติตามหลักการแปรค่านี้อย่างเข้มงวด ก็ปรากฏว่า
หลักการแปรค่าดังกล่าว จะทำให้มูลค่าหลังการแปรค่าผิดฐานการวัดค่าเดิม ตัวอย่าง
เช่น สินค้าคงคลังเป็นรายการประเภทหมุนเวียน จะถูกแปรค่าโดยอัตราแลกเปลี่ยน ณ
วันที่ในงบดุล แต่เนื่องจากสินค้าคงคลังดังกล่าวบันทึกในราคาทุน (Historical Cost
based) การแปรค่าตามหลักการแปรค่านี้ ก็จะทำให้มูลค่าหลังการแปรค่าไม่ถูกต้อง
เมื่อปรากฏว่า การแปรค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวดแล้ว ทำให้มูลค่าหลังการ
แปรค่าสูงกว่า ราคาทุน

3. หนี้สินระยะยาว และลูกหนี้ระยะยาว ที่แสดงเป็นเงินตราต่างประเทศ
นั้น จะถูกแปรค่าโดยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ ซึ่งเป็นการแสดงมูลค่าหนี้สิน
และภาระผูกพันของกิจการอย่างไม่ถูกต้อง เนื่องจากภาระผูกพันเป็นเหตุการณ์ปัจจุบันและ

อนาคต ไม่ใช่อัตราแลกเปลี่ยน เป็นมูลค่าปัจจุบันและอนาคต ไม่ใช่มูลค่าอดีต ดังนั้น การใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการจึงไม่ถูกต้อง นอกจากนั้นเป็นการไม่ยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นด้วย

2. หลักการแปลงค่าตามความเห็นของ Professor Heptworth¹

Professor Heptworth มีความเห็นเกี่ยวกับการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศไว้ดังนี้

ก) เงินสด ลูกหนี้ และสินทรัพย์ที่มีมูลค่าเป็นจำนวนเงินแน่นอน (Monetary assets) แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

ข) สินค้าคงคลัง สินทรัพย์ประจำ และสินทรัพย์อื่น (Non-monetary assets) แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

ค) หนี้สินหมุนเวียน หนี้สินระยะยาว (Monetary liabilities) แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

ง) ทุน (Non-monetary item) แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

ข้อเสีย ของหลักการแปลงค่าตามความเห็นของ Prof. Heptworth มีดังนี้คือ

การแปลงค่าโดยกำหนดตามประเภทของรายการ Monetary และ Non-monetary นั้น ทำให้มูลค่าหลังการแปลงค่าไม่ถูกต้อง กล่าวคือ มาตรฐานการวัดค่าที่แสดงก่อนการแปลงค่า หรือมติตบนโยบายการบัญชีก่อนการแปลงค่า เช่น สินค้าคงคลัง ตามหลักการแปลงค่านี้จะต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการในการแปลงค่า แต่ถ้ากิจการ

¹Professor Samuel R. Heptworth. Reporting Foreign Operation. Bureau of Business Research, University of Michigan : Ann Arbor, 1956

แสดงสินค้าคงคลังด้วยราคาตลาดซึ่งมีมูลค่าต่ำกว่าราคาทุนแล้ว ถ้าแปลงค่าด้วยอัตรา ณ วันที่เกิดรายการ ก็จะทำให้สินค้าคงคลังแสดงมูลค่าหลังการแปลงค่าในฐานการวัดค่า (Base of measurement) ที่ไม่ถูกต้อง ท่านเองเดียวกับเงินลงทุนในหลักทรัพย์ ถ้ากิจการใช้นโยบายราคาทุนหรือตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าแล้ว การนำหลักการแปลงค่าของ Prof. Heptworth ซึ่งเป็นหลักการที่กำหนดอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับแปลงค่ารายการอย่างชนิดเจาะจง เช่นนี้ ก็จะทำให้มูลค่าหลังการแปลงค่าผิดนโยบายการบัญชีได้

3. หลักการแปลงค่าตาม APB. no. 6 paragraph ที่ 18

APB. no. 6 Paragraph ที่ 18 ได้แก้ไข ARB. no. 43 Chapter 12 paragraph ที่ 12 และ 18 ซึ่งได้กล่าวไว้ว่า สินทรัพย์ประจำ ลูกหนี้ระยะยาว เจ้าหนี้ระยะยาวรวมทั้งทุนของกิจการ จะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ ดังนั้น ตาม APB. no. 6 paragraph ที่ 18 ได้แก้ไขไว้ดังนี้คือ ให้ลูกหนี้ระยะยาว และหนี้สินระยะยาวแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล การแก้ไขดังกล่าวได้แก้ไขข้อบกพร่องใน ARB. no. 43 Chapter 12 และให้กิจการในสหรัฐอเมริกาถือปฏิบัติในปี 1964

4. หลักการแปลงค่าตาม FASB. no.8

FASB. no. 8 ซึ่งได้แก้ไขข้อบกพร่องของมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับหลักการแปลงค่าที่มีอยู่เดิม รวมทั้ง เป็นมาตรฐานการบัญชีที่กิจการต่าง ๆ ในสหรัฐอเมริกาต้องปฏิบัติเป็นมาตรฐานเดียวกัน ได้กำหนดหลักการแปลงค่าสำหรับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 1976 ดังนี้

ก) หลักการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

1) ณ วันที่เกิดรายการ รายการที่เกิดขึ้นทุกรายการ สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย จะแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

2) ณ วันที่ในงบดุล ผลคงเหลือของบัญชี เงินสด ลูกหนี้และเจ้าหนี้ จะถูกปรับปรุงใหม่ให้มีมูลค่าเท่ากับแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

3) ณ วันที่ในงบดุล สินทรัพย์นอกจากข้อ 2 แสดงมูลค่าด้วยราคาตลาด เช่นสินค้าคงคลังและเงินลงทุน ก็จะถูกปรับปรุงให้มีมูลค่าเท่ากับแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

ข) หลักการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

FASB. no. 8 กำหนดหลักการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศแบบ Temporal Method ซึ่งกำหนดหลักการดังนี้

1) รายการเงินสด ลูกหนี้ และเจ้าหนี้ จะถูกแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

2) สินทรัพย์ และหนี้สินอื่น จะแปลงค่าตามฐานการวัดค่าดังนี้

(ก) ถ้ารายการนั้นแสดงด้วยต้นทุนในอดีต (Historical cost) ก็จะแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

(ข) ถ้ารายการนั้นแสดงด้วยราคาตลาด ก็จะแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

3) รายได้และค่าใช้จ่าย จะแปลงค่าด้วยอัตราตัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในงวดนั้น ถ้ารายได้และค่าใช้จ่ายที่สัมพันธ์กับรายการสินทรัพย์หรือหนี้สิน ก็จะแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่าสินทรัพย์หรือหนี้สินนั้น เช่นค่าเสื่อมราคา จะใช้อัตราแลกเปลี่ยนเดียวกับที่ใช้แปลงค่ารายการสินทรัพย์ประจํานั้น

ค) การยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า ตาม FASB. no. 8 กำหนดให้แสดงกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าทั้งสิ้นในผลการดำเนินงาน

ข้อเสีย ของหลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 มีดังนี้

1. ให้แปลงค่ารายการสินทรัพย์ประจำ และสินค้าคงคลังด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ แต่แปลงค่ารายการหนี้สินที่เกิดจากการซื้อสินทรัพย์ประจำ และสินค้าคงคลังด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล ทำให้รายการต่าง ๆ ในงบดุล

แสดงความสัมพันธ์อย่างไม่ถูกต้อง

2. การนำกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่าทั้งสิ้น แสดงในผลการดำเนินงาน ทำให้ปิดบังผลการดำเนินงานที่แท้จริง รวมทั้งปิดบังความสามารถของฝ่ายบริหาร

3. การแปลงค่างบการเงินจากสาขาหรือบริษัทย่อยในต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนต่าง ๆ ทำให้ไม่สามารถเห็นความสำคัญ และความพยายามของสาขาหรือบริษัทย่อย เนื่องจากหน่วยเงินตราท้องถิ่น เป็นสกุลเงินที่แสดงถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของสาขาและบริษัทย่อยในประเทศนั้น ๆ ได้ดีที่สุด ดังนั้นการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนหลาย ๆ อัตรา ทำให้มีรายการกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า เกิดขึ้นปะปนกับผลการดำเนินงานของสาขาหรือบริษัทย่อยนั้น ซึ่งเป็นเหตุที่ทำให้ไม่สามารถเห็นความพยายามของสาขาหรือบริษัทย่อยในต่างประเทศได้อย่างเด่นชัด

5. หลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 52¹

FASB. no. 52 ร่างขึ้นเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับหลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 ซึ่งกำหนดให้ธุรกิจ在美国ถือปฏิบัติ สำหรับงบการเงินตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม 1982 มีหลักการแปลงค่าดังนี้

ก) หลักการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

1) ณ วันที่เกิดรายการ สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย จะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

2) ณ วันที่ในงบดุล รายการต่าง ๆ ที่คงเหลือในบัญชี จะถูกปรับปรุงเพื่อให้มีมูลค่าเท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

¹Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 52. Connecticut : (n.p.), December 1981.

3) กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด อันเนื่อง
จากผลต่างระหว่างจำนวนที่ชำระแตกต่างจากจำนวนที่ไต่บันทึกในบัญชี ก็จะแสดงรวมใน
ผลการดำเนินงานในงวด

4) กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นในวันสิ้นงวด อันเนื่องจาก
การปรับปรุงรายการต่าง ๆ ที่คงเหลืออยู่ในบัญชี ตามข้อ 2) จะแสดงรวมในผลการดำเนินงานในงวด เช่นกัน

ข) หลักการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

งบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้ใช้หลักในการแปลงค่าดังนี้

1) งบการเงินนั้น ใช้หลักการบัญชีต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
ของสหรัฐฯ ต้องปรับปรุงงบการเงินนั้น ให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป
ของสหรัฐฯ ก่อนที่จะแปลงค่า

2) รายการในงบกำไรขาดทุน และงบกำไรสะสมทุกรายการ ให้แปลง
ค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ หรืออัตราแลกเปลี่ยนตัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
สำหรับงวดนั้น

3) รายการในงบดุล ให้แปลงค่าโดยดูลักษณะของบริษัทย่อย ดังนี้

(ก) บริษัทย่อยดำเนินงานเป็นอิสระจากบริษัทใหญ่ ให้แปลงค่ารายการ
การในงบดุล ดังนี้

สินทรัพย์	ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด
หนี้สิน	ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด
ทุนจดทะเบียน	ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
ส่วนเกินหรือส่วนลดมูลค่าหุ้น	ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
กำไรสะสม	ยกมาจากงบกำไรสะสม ที่แปลงค่าแล้ว
ส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่า	เป็นรายการที่ปรับให้งบดุลสมดุล

ส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่านี้ ให้แสดงเป็นรายการหนึ่ง
ในส่วนของผู้ถือหุ้น และสะสมไปเรื่อย ๆ จนกว่าจะขายหรือยกเลิกบริษัทย่อยไปแล้ว ราย
การนี้ ก็จะคิดรวมในกำไรหรือขาดทุนจากการขายหรือยกเลิกบริษัทย่อย

(ข) บริษัทย่อยดำเนินการธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดกับ
ธุรกิจของบริษัทใหญ่ จนถือได้ว่าเป็นส่วนขยายโดยตรงของธุรกิจของบริษัทใหญ่ กรณีเช่นนี้
ให้แปลงค่ารายการในงบการเงิน ดังนี้

สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงิน	ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด
สินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงิน	ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
รายการในกำไรขาดทุน	ให้แปลงค่าด้วยอัตราตัวเฉลี่ยระหว่างงวด

ผลต่างจากการแปลงค่า ให้นำไปรวมในการคำนวณกำไร
สุทธิสำหรับงวดนั้น

ข้อแตกต่างระหว่าง FASB. no. 8 และ FASB. no. 52

1. FASB. no. 8 กำหนดให้กำไรขาดทุนจากการแปลงค่า (ไม่ว่าจะ
เกิดจากการแปลงค่าระหว่างงวด การปรับปรุงมูลค่า ณ วันสิ้นงวด หรือเกิดจากการแปลง
ค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ) ทั้งหมดรวมอยู่ในผลการดำเนินงานในงวด ส่วน
FASB. no 52 กำหนดว่า กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าให้แสดงรวมในผลการดำเนินงาน
ยกเว้นกำไรขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ก็แสดงอยู่ใน
ส่วนประกอบหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น

2. ตาม FASB. no. 8 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่คงเหลือตาม
บัญชี หากแสดงด้วยราคาทุน ก็จะถูกแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ แต่
ตาม FASB. no. 52 รายการทุกรายการที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวด ไม่ว่าจะแสดงด้วย
ราคาตลาดหรือราคาทุน ก็จะถูกแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

3. ตาม FASB. no. 8 รายการในงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ หากแสดงด้วยราคาทุน ก็จะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ แต่ตาม FASB. no. 52 รายการที่ปรากฏในงบดุลที่เป็นเงินตราต่างประเทศจะแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล ไม่ว่ารายการนี้จะแสดงด้วยราคาตลาดหรือราคาทุน

6. หลักการแปลงค่าตาม Exposure Draft no. 11 ของ International Accounting Standard (IAS)¹

สมาคมนักบัญชียุโรปและออสเตรเลียได้กำหนดหลักการแปลงค่าในร่างแถลงการณ์เมื่อปี ค.ศ. 1978 ไว้ดังนี้

ก) การแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

- 1) ณ วันที่เกิดรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ จะแปลงค่ารายการดังกล่าวด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนั้น
- 2) รายการที่คงเหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวด จะปรับปรุงให้มีมูลค่าเท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล
- 3) ถ้าไรชขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด จะแสดงในผลการดำเนินงาน
- 4) ถ้าไรชขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดจากการปรับปรุงในข้อ 2) จะแสดงรวมในผลการดำเนินงาน ยกเว้น ถ้าไรชขาดทุนจากการแปลงค่าอันเนื่องจากการปรับปรุงรายการหนี้สินหรือลูกหนี้ระยะยาว ซึ่งจะแสดงเป็นรายการตั้งพัก หรือแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น

¹International Accounting Standards Committee. Proposed Statement Accounting for Foreign Transactions and Translation of Foreign Financial Statements. London : (n.p.), 1978.

ข) หลักการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ร่างแถลงการณ์ฉบับนี้ เลื่อนวิธีการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศไว้ 2 วิธี ซึ่งจะเลือกใช้วิธีใดก็ได้ แต่ต้องเปิดเผย วิธีการทั้ง 2 เป็นดังนี้

1) Historical rate method วิธีนี้แปลงค่ารายการบางรายการในงบการเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล และแปลงค่ารายการส่วนที่เหลือด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ เช่น การแปลงค่าโดยแบ่งรายการออกเป็น 2 ประเภท คือ ประเภทหมุนเวียน แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล และประเภทไม่หมุนเวียน ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ (ตาม ARB. no. 43 บทที่ 12) หรือการแบ่งรายการออกเป็นประเภทที่มีมูลค่าเป็นจำนวนเงินแน่นอน (Monetary item) ซึ่งจะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล และประเภทที่มีมูลค่าเป็นจำนวนเงินไม่แน่นอน (Non-monetary item) ซึ่งจะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ (ตามความเห็นของ Prof. Heptworth) หรือแปลงค่ารายการตาม FASB. no. 8 คือรายการเงินสด และสินทรัพย์อื่นที่แสดงด้วยราคาตลาด ก็จะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล รายการอื่นที่แสดงด้วยราคาทุน ก็จะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

2) Closing rate method วิธีนี้ แปลงค่ารายการทุกรายการในงบการเงินด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

การยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า อันเนื่องจากการแปลงค่ารายการในงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้แสดงรวมในผลการดำเนินงาน ยกเว้น กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่ารายการหนี้สินหรือลูกหนี้ระยะยาว ซึ่งจะแสดงเป็นรายการตั้งพัก หรือแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น

7. หลักการแปลงค่าตามร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13¹

ร่างฉบับที่ 2 แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 13 เรื่องการบัญชีสำหรับ
การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ซึ่งออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
แห่งประเทศไทยเมื่อเดือนมกราคม 2525 ได้กำหนดหลักการแปลงค่าไว้ดังนี้

ก) หลักการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับสัญญาซื้อขายเงิน
ตราต่างประเทศล่วงหน้า หรือรายการที่มุ่งหมายและให้ผลในการป้องกันผลกระทบจาก
เงินลงทุนสุทธิในกิจการต่างประเทศและรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศระหว่างบริษัท
ใหญ่กับบริษัทย่อย ที่มีลักษณะเป็นการลงทุนระยะยาว มีหลักการแปลงค่าดังนี้

1) ณ วันที่เกิดรายการ สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่าย ก้าวไร
หรือขาดทุน แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนั้น ในทางปฏิบัติ เพื่อลดความยุ่งยาก
ในการลงบัญชีรายได้ ค่าใช้จ่าย ก้าวไรหรือขาดทุน อาจใช้อัตราแลกเปลี่ยนตัวเฉลี่ยถ่วง-
น้ำหนักสำหรับงวดนั้น

2) ณ วันสิ้นงวด สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งมี
ยอดคงเหลืออยู่ตามบัญชี ให้ปรับปรุงเพื่อให้แสดงมูลค่าเท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด

3) ณ วันที่ชำระหนี้สินเงินตราต่างประเทศ หรือรับชำระจากลูกหนี้
เงินตราต่างประเทศ ให้ปรับปรุงรายการ โดยการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่
ชำระหรือรับชำระนั้น

4) ผลต่างจากการแปลงค่า ให้รับรู้เป็นก้าวไรหรือขาดทุนจากการ
แปลงค่าในงบก้าวไรขาดทุนของงวดที่เกิดผลต่างนั้น สำหรับผลต่างที่เกิดขึ้นจากรายการ

¹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ร่วมกับคณะกรรมการ
ควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี, เอกสารประกอบการสัมมนา. ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี. (มกราคม, 2525) : (33)-(41)

พิเศษ ก็ให้แสดงเป็นรายการพิเศษ

ข) หลักการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

งบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้ใช้หลักในการแปลงค่า ดังนี้

1) งบการเงินนั้น ใช้หลักการบัญชีต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของไทยแล้ว ต้องปรับปรุงงบการเงินนั้น ให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปของไทยก่อนที่จะแปลงค่า

2) รายการในงบกำไรขาดทุน และงบกำไรสะสมทุกรายการ ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ หรืออัตราแลกเปลี่ยนเฉลี่ยวางน้ำหนักรับงวดนั้น

3) รายการในงบดุล ให้แปลงค่าโดยดูลักษณะของบริษัทย่อย ดังนี้

(ก) บริษัทย่อยดำเนินงานเป็นอิสระจากบริษัทใหญ่	ให้แปลงค่ารายการในงบดุล ดังนี้
	สินทรัพย์ ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด
	หนี้สิน ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด
	ทุนจดทะเบียน ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
	ส่วนเกินหรือส่วนผลมุลค่าหุ้น ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
	กำไรสะสม ยกมาจากงบกำไรสะสมที่แปลงค่าแล้ว
	ส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่า เป็นรายการที่ปรับให้งบดุลสมดุล

ส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่านี้ ให้แสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น และสะสมไปเรื่อย ๆ จนกว่าจะขายหรือยกเลิกบริษัทย่อยไปแล้ว รายการนี้ก็จะคิดรวมในกำไรหรือขาดทุนจากการขายหรือยกเลิกบริษัทย่อย

(ข) บริษัทย่อยดำเนินงานธุรกิจที่มีความเกี่ยวโยงอย่างใกล้ชิดกับธุรกิจของบริษัทใหญ่ จนถือได้ว่าเป็นส่วนขยายโดยตรงของธุรกิจของบริษัทใหญ่ กรณีเช่นนี้ให้แปลงค่ารายการในงบการเงินดังนี้

สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นตัวเงิน ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด
 สินทรัพย์และหนี้สินที่ไม่เป็นตัวเงิน ให้แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
 รายการในกำไรขาดทุน ให้แปลงค่าด้วยอัตราตัวเฉลี่ย ระหว่างงวด
 ผลต่างจากการแปลงค่า ให้นำไปรวมในการคำนวณกำไร
 สุทธิสำหรับงวดนั้น

5) ในกรณีที่วันสิ้นงวดของบริษัทย่อยกับบริษัทใหญ่ไม่ตรงกัน ให้ใช้อัตรา
 แลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวดของบริษัทย่อยเป็นหลัก

8. หลักการแปลงค่าตามข้อกำหนดของกฎหมายประเทศไทย

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักการแปลงค่า ในลักษณะกำหนดอัตราแลกเปลี่ยน
 ที่ใช้ในการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่เกิดขึ้นกับธุรกิจโดยมีวัตถุประสงค์
 เพื่อการประเมินการเสียภาษีมากกว่าความถูกต้องตามหลักการบัญชี มาตรฐานต่าง ๆ ที่กำหนด
 เกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่า มีดังนี้

ก) มาตรา 9 "เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจำเป็นต้องคำนวณเงิน
 ตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย เพื่อปฏิบัติการตามลักษณะนี้ ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยน
 ซึ่งกระทรวงการคลังประกาศเป็นคราว ๆ"

ข) มาตรา 65 ทวิ (5) "เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคา
 เป็นเงินตราต่างประเทศเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือ
 ราคา เป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย
 ได้คำนวณไว้ หรือคำนวณตามราคาทุน แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ
 ที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคา เป็นเงินตราไทย
 ตามราคาตลาดในวันรับมาหรือจ่ายไปนั้น"

ค) มาตรา 79 สัตวา (5) "ในกรณีที่ราคาขายสินค้าเป็นเงินตราต่าง
 ประเทศ ถ้ามีการขายเงินตราต่างประเทศ ที่ได้รับชำระเป็นเงินตราไทยในเดือนที่ขาย

สินค้าให้ถือเงินตราไทยจากการขายนั้นเป็นรายรับ ถ้ามิได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนที่ขายสินค้า ให้คำนวณราคาขายสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันที่การสุดท้ายของเดือนที่มีการขายสินค้านั้น

ในกรณีสินค้าที่มีการกำหนดให้กรมศุลกากร เรียกเก็บภาษีการค้าเพื่อกรมสรรพากร ให้คำนวณราคาขายสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราที่กรมศุลกากรใช้คำนวณ"

จากข้อกำหนดตามประมวลรัษฎากรนั้น จะเห็นได้ว่า มาตรา 9 กำหนดอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศในกรณีทั่ว ๆ ไป ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับ มาตรา 65 ทวิ (5) และมาตรา 79 จัตวา (5) เช่น กระทรวงการคลังออกประกาศกระทรวงการคลัง โดยประกาศอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย เพื่อใช้สำหรับการแปลงค่ารายการเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2524 เพื่อให้ธุรกิจที่มีรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่ไม่เข้าลักษณะตาม มาตรา 65 ทวิ (5) และ มาตรา 79 จัตวา (5) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวในการแปลงค่าได้

สำหรับมาตรา 65 ทวิ (5) ได้กำหนดหลักการแปลงค่า และอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่าดังนี้

1. ณ วันที่เกิดรายการ เงินตรา สินทรัพย์หรือหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ จะแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการนั้น
2. ณ วันที่ในงบดุล เงินตรา สินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ จะแปลงค่าโดยใช้อัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่ง ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ ณ วันที่ในงบดุลนั้น ถ้าเงินตรา สินทรัพย์ หรือหนี้สิน ที่เป็นเงินตราต่างประเทศนั้นมีราคาทุนที่เป็นเงินบาทอยู่แล้ว ก็ให้เปรียบเทียบราคาทุนที่เป็นเงินบาทกับมูลค่าที่เป็นเงินบาทตามวิธีการแปลงค่าที่กำหนด มูลค่าใดต่ำกว่าก็ให้ถือมูลค่านั้นเป็นมูลค่าของเงินตรา สินทรัพย์ หรือหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศนั้น

การแปลงค่าตามมาตรานี้ ก็เพื่อหากำไรขาดทุนจากการแปลงค่าในการคำนวณ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับมาตรา 79 วรรค (5) กำหนดเฉพาะการขายที่เป็นเงินตราต่างประเทศในเดือนหนึ่ง ๆ นั้น ถ้าได้รับชำระเป็นเงินตราต่างประเทศในเดือนที่ขาย และมีการขายเงินตราต่างประเทศนั้นเป็นเงินบาท ก็ให้นำเงินบาทที่ได้รับมา เป็นยอดขายในเดือนนั้นเพื่อประเมินการเสียภาษีการค้า แต่ถ้ามิให้นำเงินตราต่างประเทศดังกล่าวไปขายในเดือนนั้น ก็ให้คำนวณยอดขายที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาท โดยการแปลงค่าด้วยอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันที่การสุดท้ายของเดือนที่มีการขายสินค้านั้น เพื่อนำยอดที่คำนวณได้ไปประเมินเพื่อเสียภาษีการค้า

กรณีที่มีการสั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ และกฎหมายกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีการค้าจากสินค้าขาเข้า เพื่อกรมสรรพากรนั้น การแปลงค่าราคาสินค้าขาเข้าเป็นเงินบาท ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่กำหนดโดยกรมศุลกากร

ความไม่สอดคล้องของข้อกำหนดในประมวลรัษฎากรกับหลักการบัญชี

จากมาตรา 79 วรรค (5) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดเกี่ยวกับวิธีการนำรายรับเกี่ยวกับขายสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศมาคำนวณเงินบาท เพื่อการเสียภาษีการค้า นั้น กฎหมายได้กำหนดหลักการแปลงค่าที่ถูกต้องและเป็นธรรม กล่าวคือ ยอดขายที่เป็นเงินตราต่างประเทศในเดือนใด และได้รับชำระค่าขายเป็นเงินบาทในเดือนเดียวกัน ให้นำจำนวนเงินบาทที่ได้รับมาคำนวณการเสียภาษีการค้า แต่ถ้ายังไม่ได้รับชำระในเดือนนั้น ให้นำยอดขายที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่ค้างชำระมาคำนวณเป็นเงินบาท โดยการแปลงค่าด้วยอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันที่การสุดท้ายของเดือนที่มีการขายสินค้านั้น วิธีการดังกล่าวถูกต้องตามหลักการบัญชี และหลักความเป็นจริง กล่าวคือ สมมติว่า มีการรับชำระค่าสินค้าดังกล่าว

ณ ลันเดือนนั้น ก็กิจการก็ต้องนำเงินตราต่างประเทศดังกล่าว ไปขายให้กับธนาคารเพื่อรับจำนวนเงินบาทมา ธนาคารก็จะรับซื้อเงินตราต่างประเทศนั้นด้วยอัตราซื้อ เพื่อการคำนวณจำนวนเงินบาทที่ธนาคารต้องจ่ายในการรับซื้อเงินตราต่างประเทศดังกล่าว ดังนั้นจำนวนเงินบาทที่ได้รับในทางปฏิบัติก็จะเท่ากับจำนวนเงินบาทที่ใช้ในการคำนวณการเสียภาษีที่กำหนดตามกฎหมาย

แต่ตามมาตรา 65 ทวิ (5) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดเกี่ยวกับวิธีการคำนวณยอดรายรับเพื่อการคำนวณการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น กฎหมายได้กำหนดหลักการแปลงค่าที่ไม่ถูกต้องตามหลักการบัญชี ในการคำนวณกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ กฎหมายกำหนดว่า เงินตรา สิ้นทรัพย์ และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่คงเหลืออยู่ในวันสิ้นงวด ให้ประเมินมูลค่าของรายการดังกล่าวด้วยอัตราตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้หรือตามราคาทุนแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า อันที่จริง ถ้ากิจการมีเงินตราต่างประเทศ หรือได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เมื่อกิจการนำเงินตราต่างประเทศไปขายให้กับธนาคารเพื่อที่จะรับเงินบาทมานั้น ธนาคารจะรับซื้อเงินตราดังกล่าวด้วยอัตราซื้อในการคำนวณจำนวนเงินบาทจากการรับซื้อเงินตราต่างประเทศนั้น แต่ถ้ากิจการมีหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ กิจการก็ต้องนำเงินบาทไปซื้อเงินตราต่างประเทศจากธนาคารเพื่อจ่ายชำระหนี้ ธนาคารก็จะขายเงินตราต่างประเทศให้ในอัตราขายเมื่อคำนวณจำนวนเงินบาทที่กิจการต้องจ่ายชำระในการซื้อเงินตราต่างประเทศนั้น ดังนั้นจะเห็นว่าในทางปฏิบัติจริง อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่ารายการเงินตรา สิ้นทรัพย์ และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ จึงได้แก่อัตราซื้อและอัตราขาย มิใช่อัตราซื้อเพียงอัตราเดียว และตามปกติ อัตราขายมักจะมีอัตราสูงกว่าอัตราซื้อเสมอ เช่นอัตราซื้อเงินดอลลาร์สหรัฐราฉบับละ 100 เหรียญ อัตราซื้อ 1 เหรียญจะเท่ากับ 22.65 บาท แต่อัตราขาย 1 เหรียญจะเท่ากับ 23.10 บาท ผลต่างระหว่างอัตราทั้งสอง อัตราขายสูงกว่าอัตราซื้อ 1 เหรียญ

เท่ากับ 0.45 บาท สมมติว่าในระหว่างงวด กิจการมีลูกหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ
จำนวน 10,000 เหรียญสหรัฐฯ กิจการบันทึกเงินบาทด้วยอัตราซื้อ 1 เหรียญสหรัฐฯ
เท่ากับ 22.65 บาท และมีหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ จำนวน 20,000 เหรียญ-
สหรัฐฯ กิจการบันทึกเงินบาทด้วยอัตราขาย 1 เหรียญ เท่ากับ 23.10 บาท ณ วันสิ้น-
งวด อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อและขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้กำหนด
เป็นดังนี้ อัตราซื้อ 1 เหรียญ เท่ากับ 22.60 บาท และอัตราขาย 1 เหรียญ เท่ากับ
23 บาท

	ลูกหนี้เงินตรา ต่างประเทศ	เจ้าหนี้เงินตรา ต่างประเทศ
จำนวนเงินตราต่างประเทศที่เป็นหนี้	U.S. \$ 10,000	U.S. \$ 20,000
อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการบันทึกบัญชี	22.65	23.10
จำนวนเงินบาทที่ได้บันทึกบัญชี	226,500 บาท	462,000 บาท
ณ วันสิ้นงวด ยอดลูกหนี้และเจ้าหนี้		
มีการประเมินมูลค่าใหม่ดังนี้		
1. ประเมินมูลค่าใหม่ตามบัญชี		
ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน	22.60	23.00
ยอดเงินบาทตามที่ประเมินใหม่	226,000 บาท	460,000 บาท
กำไร (ขาดทุน) จากการแปลงค่า	(500) บาท	2,000 บาท

2. ประเมินมูลค่าใหม่ตามประมวลฯ

มาตรา 65 ทวิ (5) ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน	22.60	22.60
ยอดเงินบาทตามที่ประเมินใหม่	226,000 บาท	452,000 บาท
กำไร (ขาดทุน) จากการแปลงค่า	(500) บาท	10,000 บาท

จากตัวเลขที่ได้แสดงข้างต้น จะเห็นว่า ขาดทุนจากการแปลงค่าสำหรับรายการลูกหนี้เงิน วิธีประเมินมูลค่าใหม่ตามหลักการบัญชี กับตามข้อกำหนดในประมวลรัษฎากร มีผลเท่ากัน แต่สำหรับรายการเจ้าหนี้ วิธีประเมินมูลค่าใหม่ตามหลักการบัญชี กับตามข้อกำหนดในประมวลรัษฎากร มีผลไม่เท่ากัน คือ วิธีการตามข้อกำหนดในประมวลรัษฎากร ทำให้เกิดกำไรจากการแปลงค่าเป็นจำนวนมากกว่าวิธีการแปลงค่าตามหลักการบัญชี เท่ากับผลต่างระหว่างอัตราขาย กับอัตราซื้อ คูณด้วยจำนวนหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ $[(23.-22.60) \times 20,000.-]$ เท่ากับ 8,000 บาท ซึ่งหมายความว่า กิจการจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมากกว่า ทั้ง ๆ ที่ในความเป็นจริงนั้น กิจการมิได้มีรายการกำไรจากการแปลงค่า 8,000 บาท แต่อย่างไร และสาเหตุที่เกิดรายการดังกล่าว เนื่องจากข้อกำหนดตามประมวลรัษฎากรไม่ถูกต้องตามหลักความเป็นจริง จากผลที่เกิดขึ้น จะเห็นได้ชัดว่าข้อกำหนดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (5) ไม่เป็นธรรมต่อกิจการที่หนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

ค. มาตรฐานการแปลงค่ารายการทางบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ที่มีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

มาตรฐานการแปลงค่าสำหรับกรณีที่สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (Forward Exchange Contract) ได้กำหนดใน FASB. no. 8 ในปี ค.ศ. 1976 ซึ่งต่อมาในปี ค.ศ. 1978 ได้ถูกแก้ไขบางส่วนโดย FASB. no. 20 และต่อมา FASB. no. 52 ก็ได้ยกเลิก FASB. no. 8 และ FASB. no. 20 และให้ธุรกิจถือปฏิบัติ

สำหรับงบการเงินที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม 1982 สำหรับสาระสำคัญของการแปลงค่ารายการที่มีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นดังนี้

1. FASB. no. 8

FASB. no. 8 ได้กำหนดหลักการแปลงค่าดังนี้

ก) วัตถุประสงค์ของสัญญา เป็นดังนี้

1) เพื่อป้องกันการขาดทุนอันเกิดจากภาระผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศ (Foreign Currency Commitment)

2) เพื่อป้องกันการขาดทุนอันเกิดจากสินทรัพย์สุทธิ (net asset position) หรือหนี้สินสุทธิ (net liability position)

3) เพื่อการเก็งกำไร (Speculation)

ข) ลักษณะของสัญญาเพื่อป้องกันการขาดทุนอันเกิดจากภาระผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นดังนี้

1) อายุของสัญญา อยู่ระหว่างวันที่มีภาระผูกพัน (Commitment date) จนถึงวันที่เกิดรายการ (Transaction date) หรือหลังจากวันนี้

2) สัญญา จะต้องเป็นสัญญาเพื่อซื้อหรือขายเงินตราต่างประเทศที่อยู่ในสกุลเดียวกับภาระผูกพันที่มีอยู่ นอกจากนั้นจะต้องมีมูลค่าเท่ากับภาระผูกพันที่มีอยู่ด้วย

3) ภาระผูกพันแน่นอน ยกเลิกไม่ได้

ค) อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่า

1) สัญญาเพื่อป้องกันการขาดทุน อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่าเพื่อบันทึกบัญชี เป็นดังนี้

ณ วันที่เกิดรายการ (วันที่ทำสัญญา) แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ทำสัญญา

ณ วันที่ในงบดุล ปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล

ณ วันที่ชำระ ปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ชำระ

2) สัญญาเพื่อการเก็งกำไร อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่าเพื่อบันทึกบัญชีเป็นดังนี้

ณ วันที่เกิดรายการ (วันที่ทำสัญญา) แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในสัญญา

ณ วันที่ในงบดุล ปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า สำหรับเวลาที่เหลืออยู่

ณ วันที่ชำระ ปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ชำระ

ง) การคำนวณกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า

1) สัญญาเพื่อป้องกันการขาดทุน มีวิธีคำนวณกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า และส่วนลดดังนี้

กำไรขาดทุนจากการแปลงค่า = จำนวนเงินตราต่างประเทศตามสัญญา \times (อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล - อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ทำสัญญา) หรืออัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการประเมินรายการครั้งสุดท้าย)

ส่วนลด (Discount) = จำนวนเงินตราต่างประเทศตามสัญญา \times (อัตราแลกเปลี่ยนในสัญญา - อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ทำสัญญา)

2) สัญญาเพื่อการเก็งกำไร มีวิธีการคำนวณกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า ดังนี้

กำไรขาดทุนจากการแปลงค่า = จำนวนเงินตราต่างประเทศตามสัญญา \times (อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าสำหรับเวลาที่เหลืออยู่ - อัตราแลกเปลี่ยนในสัญญา) หรืออัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าที่ใช้ในการแปลงค่าครั้งสุดท้าย)

จ) วิธีการยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า

1) กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่แสดงในผลการดำเนินงาน ได้แก่

กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดจากประเภทของสัญญาฯ ดังนี้

(ก) สัญญา เพื่อป้องกันการขาดทุนอันเกิดจากสินทรัพย์สุทธิและหนี้สินสุทธิที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

(ข) สัญญา เพื่อป้องกันการขาดทุนอันเกิดจากภาวะผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ที่ไม่เข้าอยู่ในลักษณะ 3 ประการดังกล่าวใน ข)

(ค) สัญญาเพื่อการเก็งกำไร

2) กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่แสดงเป็นรายการตั้งพัก หรือแสดงรวมในรายการที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ สัญญา เพื่อป้องกันการขาดทุนอันเกิดจากภาวะผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ที่เข้าตามลักษณะทั้ง 3 ประการ ดังกล่าวใน ข) ยกเว้นขาดทุนจากการแปลงค่าที่จะนำไปสู่การรับรู้เป็นขาดทุนในงวดต่อ ๆ มา

ฉ) วิธีการสำหรับส่วนลด (Discount or Premium)

1) สัญญา เพื่อป้องกันการขาดทุนอันเกิดจากสินทรัพย์สุทธิ และหนี้สินสุทธิที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และสัญญา เพื่อป้องกันการขาดทุนอันเกิดจากภาวะผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่ไม่เข้าอยู่ในลักษณะ 3 ประการดังกล่าวใน ข) ส่วนลดจากสัญญาฯ ดังกล่าว จะตัดจำหน่ายตามอายุของสัญญาฯ เพื่อแสดงรวมในผลการดำเนินงาน

2) ส่วนลดจากสัญญา เพื่อป้องกันการขาดทุนอันเกิดจากภาวะผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่เข้าตามลักษณะทั้ง 3 ประการ ดังกล่าวใน ข) จะแสดงเป็นรายการตั้งพักหรือแสดงรวมในรายการที่เกี่ยวข้อง

2. FASB. no. 20 ได้แก่ โข FASB. no. 8 ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขของสัญญา เพื่อป้องกันผลกระทบจากภาวะผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศใน 2 ประเด็น ดังนี้

1. เนื่องจากมีผู้ที่ลอบถามว่า สัญญา ที่ทำก่อนประกาศของ FASB. no. 8 มีผลใช้บังคับ จะมีผลเช่นเดียวกับสัญญาเพื่อป้องกันการขาดทุน ที่เข้าตามเงื่อนไข 3 ประการ ตาม FASB. no. 8 หรือไม่ จากการพิจารณาสำหรับเรื่องนี้ สภาคมนักบัญชีสหรัฐอเมริกา จึงได้ลงมติให้สัญญา ดังกล่าวเข้าประเภทของสัญญาเพื่อป้องกันการขาดทุนจากผลกระทบจากภาวะผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ถ้าอายุของสัญญา ครอบคลุมระยะเวลาตั้งแต่วันที่ FASB. no. 8 มีผลใช้บังคับจนถึงวันที่เกิดรายการ

2. เนื่องจากมีภาษีเข้ามาเกี่ยวข้องกับเงินตราต่างประเทศ ดังนั้น สภาคมนักบัญชีสหรัฐอเมริกา จึงได้ขยายขอบเขตของวงเงินตามสัญญา ว่าอาจเกินกว่าภาวะผูกพันได้ แต่จำนวนที่เกินกว่านั้น ก็เพื่อภาวะภาษีที่เกี่ยวข้อง

เนื่องจากการคำนวณภาษีของสหรัฐฯ ไม่เหมือนกับของไทย จึงไม่น่ามากล่าวในที่นี้

3. FASB. no. 52

FASB. no. 52 ได้กำหนดหลักการแปลงค่าดังนี้

ก) วัตถุประสงค์ของสัญญา เป็นดังนี้

- 1) เพื่อการเก็งกำไร
- 2) เพื่อป้องกันการผลกระทบต่อภาวะผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศตามเงื่อนไข ดังนี้

(ก) รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศนั้น มุ่งหมายและมีผลเป็นการป้องกันการผลกระทบต่อภาวะผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

(ข) ภาวะผูกพันนั้นต้องแน่นอน และยกเลิกไม่ได้

- 3) เพื่อป้องกันการผลกระทบต่อภาวะผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ที่ไม่เข้าตามเงื่อนไขใน 2)

ข) อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่า

1) สัญญาเพื่อการเก็งกำไร อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่า
เพื่อบันทึกบัญชี เป็นดังนี้

ณ วันที่ทำสัญญา แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้าในสัญญาฯ

ณ วันสิ้นงวด ปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า ณ วันสิ้นงวด ตามระยะเวลาที่เหลือในสัญญาฯ

ณ วันที่กำหนด ปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนจริง ณ วันที่

2) สัญญาเพื่อป้องกันการขาดทุน อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่า
เพื่อบันทึกบัญชี เป็นดังนี้

ณ วันที่ทำสัญญา แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ทำสัญญาฯ

ณ วันสิ้นงวด ปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นงวด

ณ วันที่กำหนด ปรับปรุงมูลค่าให้เท่ากับการแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนจริง ณ วันที่

ค) วิธีการคำนวณและการรับรู้กำไรขาดทุนจากการแปลงค่า

1) สัญญาเพื่อการเก็งกำไร มีวิธีคำนวณกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า
ดังนี้

กำไรขาดทุนจากการแปลงค่า = จำนวนเงินตราต่างประเทศตามสัญญาฯ X (อัตราล่วงหน้า ณ วันสิ้นงวด ตามระยะเวลาที่เหลือในสัญญาฯ - อัตราล่วงหน้าที่กำหนดไว้ในสัญญาฯ หรืออัตราล่วงหน้าที่ใช้ครั้งสุดท้าย)

กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นในงวดใด ให้แสดงรวมในผลการดำเนินงานงวดนั้น

2) สัญญาเพื่อป้องกันผลกระทบต่อภาระผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่มีลักษณะตามเงื่อนไข ทั้ง 2 ประการ ในข้อ ก), 2) มีวิธีคำนวณกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าและส่วนลด ดังนี้

กำไรขาดทุนจากการแปลงค่า = จำนวนเงินตราต่างประเทศตามสัญญาฯ \times (อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล - อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่สัญญาฯ หรืออัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ครั้งสุดท้าย)

กำไรขาดทุนจากการแปลงค่า ให้แสดงเป็นรายการรอดัดบัญชีและนำไปรวมในการวัดค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง แต่ถ้าประมาณการได้ว่าการรอดัดบัญชีดังกล่าวจะนำไปสู่การรับรู้เป็นขาดทุนในงวดต่อ ๆ มา ก็ไม่ต้องตั้งรอดัดบัญชีขาดทุนนั้น

ส่วนลดหรือส่วนเพิ่ม = จำนวนเงินตราต่างประเทศตามสัญญาฯ \times (อัตราล่วงหน้าในสัญญาฯ - อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่สัญญานั้น)

ส่วนลดหรือส่วนเพิ่ม นำไปรวมในการวัดค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่เกี่ยวข้อง

3) สัญญาเพื่อป้องกันผลกระทบต่อภาระผูกพันที่เป็นเงินตราต่างประเทศ แต่ไม่เข้าตามเงื่อนไขในข้อ ก), 2) มีวิธีคำนวณกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าและส่วนลด เช่นเดียวกับในข้อ ค), 2) แต่กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าให้แสดงรวมในผลการดำเนินงานในงวดนั้น ส่วนลดหรือส่วนเพิ่มรอดัดบัญชี จะตัดจำหน่ายตามอายุของสัญญาฯ เพื่อแสดงรวมในผลการดำเนินงาน

4) สัญญาซื้อขายล่วงหน้าซึ่งมุ่งหมายและให้ผลในการป้องกันผลกระทบจากการลงทุนสุทธิในกิจการต่างประเทศ มีวิธีคำนวณกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าและส่วนลดเช่นเดียวกับในข้อ ค), 2) แต่กำไรขาดทุนจากการแปลงค่ารวมทั้งส่วนลดหรือส่วนเพิ่มตามสัญญาฯ อาจนำไปรวมกับส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่า โดยแสดงเป็นรายการ

แยกต่างหากในส่วนของผู้ถือหุ้น ✓

4. ร่างฉบับที่ 2 แกลงการตีมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13

ร่างแกลงการตีฉบับนี้ ได้กำหนดหลักการแปลงค่ารายการที่มีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เช่นเดียวกับหลักการแปลงค่าที่กำหนดใน FASB. no. 52

ง. มาตรฐานการเปิดเผยในงบการเงิน

1. ARB. no. 43 บทที่ 12 ความเห็นของ Prof. Heptworth และ APB. no. 6 ต่างก็มิได้กำหนดมาตรฐานการเปิดเผยในงบการเงินให้ธุรกิจต่าง ๆ ถือปฏิบัติ ดังนั้นในปี ค.ศ. 1973 สภาคมนักบัญชีในสหรัฐอเมริกาจึงได้กำหนดข้อมูลที่ว่า เป็นที่ธุรกิจจะต้องเปิดเผยในงบการเงินใน FASB. no. 1 และให้ธุรกิจถือปฏิบัติสำหรับงบการเงินที่ปิดงวดบัญชีหลังจากวันที่ 30 พฤศจิกายน 1973 ข้อมูลที่จะต้องเปิดเผยในงบการเงินมีดังนี้

ก) เปิดเผยเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี ที่ใช้ในการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศโดย

1) งบดุล เปิดเผยเกี่ยวกับรายการที่แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล และรายการที่แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ

2) งบกำไรขาดทุน เปิดเผยเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยน ที่ใช้ในการแปลงค่ารายได้ และค่าใช้จ่าย

3) เปิดเผยเกี่ยวกับการยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า เนื่องจากสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

4) เปิดเผยเกี่ยวกับการยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า เนื่องจากการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยน ตอนสิ้นงวด

ข) เปิดเผยเกี่ยวกับผลสะสมของกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า ที่เกิดขึ้นในงวดนั้นว่า จำนวนใดที่แสดงเป็นรายการตั้งพัก และจำนวนใดที่แสดงรวมในงบกำไร

ขาดทุน

ค) เปิดเผยเกี่ยวกับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่แสดงในงบดุลนั้น ว่า
อยู่ภายใต้หัวข้อใด

ง) เปิดเผยเกี่ยวกับ กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดจากการปรับปรุง
รายการลูกหนี้ระยะยาว และเจ้าหนี้ระยะยาวที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

จ) เปิดเผยเกี่ยวกับจำนวนกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า ที่เกิดจากสัญญา
ซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าที่ยังมิได้รับรู้เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงวด

2. FASB. no. 8 ซึ่งยกเลิก FASB. no. 1 ได้กำหนดมาตรฐานการเปิดเผยให้ธุรกิจถือปฏิบัติ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1976 โดยมีข้อมูลที่ต้องเปิดเผยดังนี้

ก) ผลรวมของกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า ที่แสดงรวมในผลการดำเนินงาน

ข) ถ้าอัตราแลกเปลี่ยนหลังวันที่ในงบดุลมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมาก และ
มีสาระสำคัญ ก็ให้เปิดเผยเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยนที่เปลี่ยนแปลงไป และผลกระทบกระ-
เทือนที่เกิดขึ้น

3. FASB. no. 52 ซึ่งยกเลิก FASB. no. 8 ได้กำหนดมาตรฐานการเปิดเผยให้ธุรกิจถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม ค.ศ. 1982 โดยมีข้อมูลที่ต้องเปิดเผยดังนี้

ก) เปิดเผยเกี่ยวกับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่แสดงรวมในผลการ
ดำเนินงานในงวด

ข) เปิดเผยเกี่ยวกับ กำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่แสดงเป็นผลสะสมใน
ส่วนประกอบหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งอาจแสดงเป็นรายงานต่างหาก หรือหมายเหตุประ-
กอบงบการเงิน โดยมีข้อมูลต่าง ๆ ดังนี้

1) ยอดยกมา และยอดยกไปของผลสะสมดังกล่าว

2) ผลสะสมที่เกิดขึ้นจากการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ผลสะสมจากการแปลงค่ารายการที่มีสัญญาประเภทเพื่อป้องกันการขาดทุนอันเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยน และผลสะสมจากการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่เกิดขึ้นเนื่องจากการป้องกันการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนที่มีต่อรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศอีกรายการหนึ่ง

3) ภาษีเงินได้จากผลสะสมของกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นในระหว่างงวด

4) จำนวนกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่โอนจากผลสะสมดังกล่าวเพื่อแสดงในผลการดำเนินงานในงวด เช่นการโอนผลสะสมของกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าของรายการเงินลงทุนในต่างประเทศ เนื่องจากมีการขายเงินลงทุนดังกล่าว

4. Exposure Draft ฉบับที่ 11 ของ International Accounting Standard ได้กำหนดข้อมูลที่จะต้องเปิดเผยในงบการเงินว่าควรมีดังนี้

ก) จำนวนกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่เกิดขึ้นในงวด ที่แสดงในผลการดำเนินงานและที่แสดงเป็นรายการตั้งพัก

ข) จำนวนกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าทั้งหมดที่แสดงในผลการดำเนินงาน

ค) จำนวนกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า ที่แสดงในส่วนของผู้ถือหุ้น หรือแสดงเป็นรายการตั้งพัก

ง) จำนวนกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าตั้งพัก ที่แสดงในงบดุล

จ) วิธีการบัญชีสำหรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าตั้งพัก

5. ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13 ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้กำหนดข้อมูลที่ต้องเปิดเผยในงบการเงินดังนี้

ก) เปิดเผยเกี่ยวกับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่แสดงรวมในผลการดำเนินงาน

ข) เปิดเผยงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น เกี่ยวกับ

1) จำนวนส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่าละส้ม ณ วันต้นงวดและปลาย
งวด

2) การปรับปรุงรวมทั้งสิ้นสำหรับงวดอันเกิดจากการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และกำไรขาดทุนจากสัญญาซื้อขายล่วงหน้าที่แสดงรวมในส่วนนี้

3) จำนวนที่โอนจากส่วนปรับปรุงจากการแปลงค่าละส้ม และรวมอยู่ในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับงวดอันเนื่องมาจากการขายเงินลงทุนในกิจการต่างประเทศนั้น

ค) เปิดเผยการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนและผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อยอดที่ยังไม่ได้ชำระเกี่ยวกับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ

จ. การบันทึกรายการขาดทุนจากการแปลงค่า เนื่องจากการลดค่าเงินบาท

ตามที่รัฐบาลได้ประกาศลดค่าเงินบาทเมื่อกลางเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2524 ไปแล้วนั้น ทำให้ธุรกิจไทย ซึ่งส่วนใหญ่มีหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นจำนวนมากเกิดปัญหาว่าจะบันทึกผลขาดทุนจากการแปลงค่าอันเนื่องจากการลดค่าเงินบาทอย่างไร เนื่องจากผลขาดทุนดังกล่าวมีจำนวนมากซึ่งมีผลกระทบต่อภาระการดำเนินงาน คณะอนุกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ออกมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การบัญชีสำหรับการลดค่าเงินบาท เพื่อให้กิจการต่าง ๆ ถือปฏิบัติ สำหรับงบการเงินที่สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2524 ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

1. การลดค่าเงินบาทได้มีประกาศเป็นทางการแล้ว และหนี้สินในราคาใหม่ได้เกิดขึ้นแน่นอน จึงให้กิจการแปลงค่าหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศโดยใช้อัตราใหม่ที่ถูกต้อง ณ วันที่รัฐบาลประกาศลดค่าเงินบาท หากยังไม่ได้ปรับค่า ณ วันนั้นก็ให้ปรับ ณ วันจบตุล การไม่แสดงหนี้สินตามอัตราแลกเปลี่ยนใหม่จะทำให้งบการเงินแสดงผลการดำเนินงาน

งานและฐานะการเงินที่ไม่ถูกต้องและไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

2. สำหรับผลขาดทุนจากการลดค่าเงินบาท อันเกิดจากการแปลงค่าหนี้สินระยะสั้น (คือถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปีจากวันงบดุล) ตามหลักเงินค้ำ ให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับงวดปัจจุบัน

3. สำหรับผลขาดทุนจากการลดค่าเงินบาทอันเกิดจากการแปลงค่าหนี้สินระยะยาว (รวมทั้งส่วนของหนี้สินระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายใน 1 ปี) ให้ถือปฏิบัติดังนี้

3.1 ผลขาดทุนจากการลดค่าเงินบาทให้ตั้งเป็นรายการรอดัดบัญชีโดยอาจใช้ชื่อ "ขาดทุนจากการลดค่าเงินบาทรอดัดบัญชี" หรือชื่ออื่นที่มองเดียวกัน และแสดงเป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น

3.2 ณ วันสิ้นงวดให้ตัดจำหน่ายผลขาดทุนจากการลดค่าเงินบาทรอดัดบัญชีอย่างมีหลักเกณฑ์ลดอายุของหนี้ และให้นำผลขาดทุนที่ตัดจำหน่ายนี้เข้าร่วมในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับงวด โดยไม่ถือเป็นรายการพิเศษ

3.3 ทุกครั้งที่มีการจ่ายคืนหนี้ ผลต่างระหว่างจำนวนที่จ่ายชำระหนี้กับจำนวนหนี้ที่แสดง ณ วันงบดุลก่อนให้ถือเป็นผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน และรวมอยู่ในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับงวด

3.4 ในกรณีที่กิจการชำระหนี้ครบจำนวนก่อนถึงกำหนดตามสัญญา ให้นำผลขาดทุนจากการลดค่าเงินบาทรอดัดบัญชีที่คงเหลืออยู่ ณ วันนั้นของหนีดังกล่าวไปรวมในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับงวด

4. ในกรณีที่กิจการกู้เงินระยะยาวเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์และสินทรัพย์นั้นกำลังอยู่ในระหว่างการก่อสร้าง (หมายถึงระยะเวลาที่มีกิจกรรมเกี่ยวกับการดำเนินการสร้างสินทรัพย์จนกว่าสินทรัพย์นั้นเสร็จสิ้น และสามารถใช้งานได้ตามวัตถุประสงค์) ผลขาดทุนจากการลดค่าเงินบาทของจำนวนหนีดังกล่าว ณ วันที่รัฐบาลประกาศลดค่าเงินบาท ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น

5. การเปิดเผยให้ถือปฏิบัติดังนี้

ในงบการเงิน.

5.1 ให้เปิดเผยจำนวนขาดทุนจากการลดค่า เงินบาทที่ตัดจำหน่ายสำหรับงวดไว้ในงบกำไรขาดทุนโดยอาครวมกับขาดทุนจากการลดค่า เงินบาทอื่น

5.2 ให้เปิดเผยจำนวนขาดทุนจากการลดค่า เงินบาทรอตัดบัญชีที่คง เหลืออยู่ ณ วันจบดุล เป็นรายการหนึ่งในส่วนของผู้ถือหุ้น

ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

5.3 ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการลดค่า เงินบาท

5.4 ให้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตัดจำหน่ายขาดทุนจากการลดค่า เงินบาทรอตัดบัญชีในแต่ละงวด

5.5 ให้เปิดเผยจำนวนขาดทุนจากการลดค่า เงินบาทที่ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ตามข้อ 4 ในแต่ละงวด

6. มาตรฐานฉบับนี้ไม่ใช้บังคับกับรายการที่ไม่มีความสำคัญ

7. มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การบัญชีสำหรับการลดค่า เงินบาทนี้ ให้เริ่มถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับงวดหรือปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2524 เป็นต้นไป

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย