

การแปลงค่ารายการทางบัญชีและงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศของธุรกิจไทย

นางสาว ลุณีย์ ไตรตรึงษ์ศักดิ์นา



ศูนย์วิทยพัทธยากร

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต

ภาควิชาการบัญชี


บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พ.ศ. 2525

ISBN 974-560-909-9

008022 i 16543397

TRANSLATION OF FOREIGN CURRENCY TRANSACTIONS AND FOREIGN
CURRENCY FINANCIAL STATEMENTS OF THAI BUSINESS ENTERPRISES



Miss Sunee Tritrungsana

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Accountancy
Department of Accountancy

Graduate School

Chulalongkorn University

1982

ISBN 974-560-909-9

หัวข้อวิทยานิพนธ์ การแปลงค่ารายการทางบัญชี และงบการเงินที่เป็นเงินตรา
 ต่างประเทศของธุรกิจไทย
 โดย นางสาว สุนีย์ ไตรตรังษ์ทัศน์
 ภาควิชา การบัญชี
 อาจารย์ที่ปรึกษา คำสตราจารย์ ประยูร จินดาประดิษฐ์
 อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม ผู้ช่วยศาสตราจารย์ กัญญา นวลแข

บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยเป็นส่วน
 หนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

.....
 (รองศาสตราจารย์ ดร.สุประดิษฐ์ บุนนาค)



คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
 (ศาสตราจารย์ เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา)

..... กรรมการ
 (ศาสตราจารย์ ประยูร จินดาประดิษฐ์)

..... กรรมการ
 (นาย บุญชู โสตาบรรล)

..... กรรมการ
 (ผู้ช่วยศาสตราจารย์ กัญญา นวลแข)

..... กรรมการ
 (รองศาสตราจารย์ วิไล วีระปรี)

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การแปลงค่ารายการทางบัญชี และงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศของธุรกิจไทย
ชื่อผลิต	นางสาว สุนีย์ ไตรตรงษ์ทัศน์
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์ประยูร ฉินดาประดิษฐ์
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	ผู้ช่วยศาสตราจารย์กัญญา นวลแข
ภาควิชา	การบัญชี
ปีการศึกษา	2524



บทคัดย่อ

การแปลงค่ารายการทางบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกันอยู่เสมอ มีการปรับปรุง แก้ไข และเปลี่ยนแปลงหลักการแปลงค่าเดิมอยู่ตลอดเวลา โดยเฉพาะในประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากทั้งในสหรัฐอเมริกาเอง และประเทศต่าง ๆ ที่ธุรกิจในสหรัฐอเมริกาไปติดต่อทำการค้ากัน มีภาวะทางเศรษฐกิจ สภาพทางการเมือง นโยบายของรัฐบาล ข้อจำกัดต่าง ๆ รวมทั้งความมั่นคงของเงินตราที่เปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ซึ่งทำให้หลักการแปลงค่าและมาตรฐานการเปิดเผยที่มีอยู่เดิม ไม่เหมาะสมต่อการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินการของธุรกิจ

สำหรับประเทศไทย ถึงแม้ว่าธุรกิจไทยจะไม่มีขนาดใหญ่โตจนกระทั่งมีการตั้งสาขา และบริษัทย่อยในต่างประเทศเป็นจำนวนมาก แต่เนื่องจากประเทศไทยยังต้องการสินค้า วัตถุดิบ เครื่องจักร เครื่องมือ น้ำมันเชื้อเพลิง และยารักษาโรคจากต่างประเทศ ธุรกิจไทยบางแห่งก็มีการกู้เงินจากสถาบันทางการเงินในต่างประเทศ นอกจากนี้ สถาบันทางการเงินที่สำคัญของไทย อันได้แก่ ธนาคารพาณิชย์ ก็ได้มีการ

ตั้งสาขาในต่างประเทศอีกด้วย จึงทำให้ธุรกิจไทยมีทั้งรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และเนื่องจากสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้กำหนดในร่างแถลงการณ์ ซึ่งยังเป็นปัญหาในทางปฏิบัติ จึงทำให้ธุรกิจไทยในปัจจุบัน สามารถเลือกหลักการแปลงค่าต่าง ๆ กันในอันที่จะก่อประโยชน์กับธุรกิจมากที่สุด รวมทั้งการเปิดเผยในงบการเงินอย่างไม่เพียงพอ นั้น ก็ทำให้งบการเงินของธุรกิจที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกัน เพื่อใช้ประโยชน์ในการวิเคราะห์และการตัดสินใจได้ นอกจากนี้ อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในประเทศไทยก็มีหลายอัตราด้วยกัน ซึ่งทำให้ธุรกิจเกิดความสับสนในการเลือกใช้อัตราเหล่านี้ ปัญหาใหญ่ที่ประสบในปัจจุบันก็คือ การที่รัฐบาลประกาศลดค่าเงินบาทเมื่อเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2524 นั้น ทำให้ธุรกิจไทยซึ่งส่วนใหญ่มีภาระผูกพันที่จะต้องชำระหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นจำนวนมาก เกิดปัญหาว่า จะบันทึกผลขาดทุนจากการแปลงค่าอันเนื่องจากการลดค่าเงินบาทอย่างไร จึงจะทำให้ผู้อ่านงบการเงินประเมินความสามารถของฝ่ายบริหารอย่างถูกต้อง ขณะเดียวกันก็จะไม่ทำให้มีการจ่ายเงินปันผลมากเกินไป

ด้วยเหตุดังกล่าว จึงได้ศึกษาเบื้องหลังและวิธีการแปลงค่าต่าง ๆ ที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีสหรัฐอเมริกา สมาคมนักบัญชียุโรปและออสเตรเลีย สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย รวมทั้งข้อกำหนดตามกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องเรื่องนี้ นอกจากนี้ยังได้ศึกษาวิธีการปฏิบัติในการแปลงค่าของธนาคารพาณิชย์ 2 แห่ง ธุรกิจการค้าทั่วไป 2 แห่ง และธุรกิจการค้าเฉพาะ 1 แห่ง

จากการศึกษาหลักการแปลงค่าที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีต่าง ๆ รวมทั้งข้อกำหนดตามกฎหมายไทยนั้น ปรากฏว่า หลักการแปลงค่าที่กำหนดโดยแหล่งต่าง ๆ นี้ มีวิธีการที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ วิธีการปฏิบัติในการแปลงค่าของธุรกิจแต่ละแห่ง ถึงแม้ว่าจะเป็นธุรกิจ在同一อุตสาหกรรมเดียวกัน แต่ก็ได้ใช้หลักการแปลงค่า อัตราแลกเปลี่ยน และวิธีการยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่าที่ต่าง ๆ กันอีกด้วย อีกทั้งข้อมูลที่เปิดเผย

ในหมายเหตุประกอบงบการเงินก็ไม่เพียงพอ และไม่ชัดเจน

โดยเหตุนี้ จึงจำเป็นต้องมีมาตรฐานการแปลงค่าที่ระบุหลักการแปลงค่าอัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่า วิธีการยอมรับกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า ข้อมูลที่จำเป็นที่ต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน สำหรับรายการทางบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่เกี่ยวกับสัญญาการซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า และที่ไม่เกี่ยวข้องกับสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าตลอดจนงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ รวมทั้งวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับการลดค่าเงินบาท

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนขอเสนอว่า กรมสรรพากร กระทรวงพาณิชย์ โดยสำนักงานคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีและสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย น่าจะมีการร่วมมือกันในการจัดทำมาตรฐานการแปลงค่า อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ในการแปลงค่า วิธีการคำนวณกำไรขาดทุนจากการแปลงค่า เพื่อการเสียภาษี และวิธีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อให้ธุรกิจต่าง ๆ ไม่เกิดความสับสน ขณะเดียวกัน ก็มีหลักการแปลงค่าที่สามารถนำมาปฏิบัติเป็นบรรทัดฐานเดียวกันอีกด้วย

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Thesis Title Translation of Foreign Currency Transactions
and Foreign Currency Financial Statements of
Thai Business Enterprises.
Name Miss Sunee Tritrungtusana
Thesis Advisor Professor Prayoon Chindapradist
Co-Advisor Assistant Professor Kanya Nualkhair
Department Accountancy
Academic Year 1981

ABSTRACT

The translation of foreign currency transactions and foreign currency financial statements is a subject of continuous discussion on its appropriate application. The method in translation is being improved, corrected and changed, mostly in the United States of America, because in other countries where American companies have business dealings, there are economic and political instability problems, government regulations, other restrictions and currency value fluctuation. As a result, these problems affect the previous methods of translation and disclosure aiming at accurate presentation of financial statements of the enterprises.

In Thailand, even though Thai enterprises are not big enough to set up many branches and subsidiaries in foreign countries, there are great demands for goods, raw materials, machineries, tools, fuel oil and medicines which have to be imported from abroad. Some Thai enterprises acquire loans from foreign financial institutions. Besides,

some important financial institutions in Thailand, such as commercial banks, set up their own branches overseas leading to foreign currency transactions and necessitating foreign currency financial statements in Thai enterprises. Moreover, since the Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand has not yet laid down the standard for foreign currency translation, Thai enterprises enjoy absolute freedom in choosing any method of translation that provides greater benefit to them. Due to inadequate disclosures, financial statements of companies within the same industry are not comparable and are thus not suitable for decision-making. In addition, the several exchange rates existing in Thailand caused confusion in selection of exchange rate used in each entity. Another major problem is that when devaluation of Baht occurred in July 1981, most Thai enterprises which are indebted to foreign entities, faced the problem of how to record the exchange loss in order to enable the readers of the financial statements to evaluate the administrative capability correctly. This is particularly an acute problem from the point of dividend for companies in making decision concerning payment which should not be more than what the actual financial situation truly justifies.

Due to the above reason, various methods of foreign currency translation imposed by the American Certified Public Institute of Accountants, Institute of European and Australian Accountants, Institute of Certified Accountants and Auditors in Thailand, as well as Thai laws on this particular aspect are studied. Furthermore, the methods of foreign currency translation practised in two commercial banks, two general trading firms and one specific trading firm are also

examined.

From the study of methods in foreign currency translation imposed by various Institutes of professional accountants as well as Thai law, it reveals that different methods of foreign currency translation are in use. Also enterprises within the same industry use different methods of foreign currency translation, exchange rate and realization of gain and loss on exchange rate while the disclosure is inadequate and inaccurate.

For this reason, it is necessary to set up a standard of translation that clearly states the exchange rate to be used in translation, bases for realization of gain and loss in exchange rate and information that should be disclosed, regarding foreign currency translation not relating to forward exchange contract and that relating to forward exchange contract, foreign currency financial statement and methods of transaction recording resulting from devaluation in Baht.

The author suggests that the Inland Revenue Department, the Ministry of Commerce through the Board of Supervision of Auditing practices, the Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand should co-operate in setting up standard of translation, specifying the exchange rates to be used in translating, methods of computing exchange gain and loss for income tax purposes and information to be disclosed which should be in this respect so as to avoid confusion while at the same time enable enterprises to conform to the same standard of financial statement presentation.



กิตติกรรมประกาศ

ในการศึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนได้รับความช่วยเหลือจากคุณบุญชู โสตา-
บรรลุล หัวหน้าส่วนการบัญชี ธนาคารแห่งประเทศไทย ที่ได้สละเวลาอันมีค่าในการให้
คำแนะนำเกี่ยวกับการวางแผนทางการเขียน และการค้นหาข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ ตลอดจน
จนตรวจและแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ แก่ผู้เขียน ผู้เขียนสำนึกในพระคุณของท่านเป็น
อย่างยิ่ง จึงขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ ที่นี้ด้วย ขอกราบของพระคุณอาจารย์
ประยูร จินดาประดิษฐ์ กรรมการผู้จัดการธนาคารทหารไทย จำกัด ที่ได้กรุณาได้รับ
อาจารย์ที่ปรึกษา และได้ตรวจและแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ แก่ผู้เขียน จนกระทั่งวิทยานิพนธ์
นี้สำเร็จลงได้ ขอกราบขอบพระคุณ คุณวิชาญ ฤทธิรงค์ ผู้จัดการฝ่ายสาขา ธนาคารทหาร-
ไทย จำกัด สำนักงานใหญ่ ที่ได้กรุณาตรวจ และได้ให้ข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์อย่างมาก
ต่อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ขอกราบขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ กัญญา นวลแข ที่ได้กรุณา
ให้การปรึกษา แนะนำแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ตลอดจนตรวจและแก้ไขข้อบกพร่องในวิทยานิพนธ์
นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณผู้จัดการฝ่ายบัญชีของธนาคารพาณิชย์ต่าง ๆ และ
เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง สัมภาษณ์ของธุรกิจการค้าต่าง ๆ รวมทั้งเจ้าหน้าที่ตลาดหลักทรัพย์
แห่งประเทศไทย ที่อำนวยความสะดวกและช่วยเหลือในเรื่องข้อมูลต่าง ๆ

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณกรรมการตรวจวิทยานิพนธ์ คือ คำลัดดาจารย์
เพ็ญแข สนิทวงศ์ ณ อยุธยา คุณบุญชู โสตาบรรลุล และรองคำลัดดาจารย์ วิไล วีระปรีย
ที่กรุณาตรวจสอบแก้ไขให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความเรียบร้อยสมบูรณ์ยิ่งขึ้น นอกจากนี้ผู้เขียน
ขอกราบขอบพระคุณเพื่อน ๆ ทุกท่านที่เป็นกำลังใจแก่ผู้เขียนตลอดมา

สุนีย์ ไตรตรึงษ์ศักดิ์นา

รายการตารางประกอบ

ตารางที่	หน้า
1. สินค้าเข้าที่สำคัญ	5
2. สินค้าออกที่สำคัญ	6
3. ตารางเปรียบเทียบหลักการแปลงค่าที่กำหนดในแถลงการณ์ ร่างแถลงการณ์ และประมวลรัษฎากร	123
4. ตารางเปรียบเทียบการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ที่มีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	124
5. ตารางเปรียบเทียบมาตรฐานการเปิดเผยที่กำหนดในแถลงการณ์ และร่างแถลงการณ์	125
6. ตารางเปรียบเทียบการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ของธนาคารพาณิชย์	126
7. ตารางเปรียบเทียบการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ของธนาคารพาณิชย์	127
8. ตารางเปรียบเทียบการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ของธุรกิจการค้าทั่วไป	128

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	ย
กิตติกรรมประกาศ	ญ
รายการตารางประกอบ	ณ
บทที่	
1. บทนำ	1
2. ความจำเป็นในการแปลงค่ารายการทางบัญชี และงบการเงินที่เป็น เงินตราต่างประเทศ	4
3. หลักการแปลงค่ารายการทางบัญชี และงบการเงินที่เป็นเงินตรา ต่างประเทศ	8
ก. เบื้องหลังและสาเหตุของการพัฒนาหลักการแปลงค่าใน สหรัฐอเมริกา	11
ข. มาตรฐานการแปลงค่ารายการทางบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และงบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	15
1. หลักการแปลงค่าตาม ARB. no. 43 Chapter 12	15
2. หลักการแปลงค่าตามความเห็นของ Prof. Heptworth ..	18
3. หลักการแปลงค่าตาม APB. Opinion no. 6 Paragraph ที่ 18	19
4. หลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8	19

บทที่

หน้า

5. หลักการแปลงค่า FASB. no. 52	21
6. หลักการแปลงค่าตาม Exposure Draft no. 11 ของ International Accounting Standard ...	24
7. หลักการแปลงค่าตามร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13	26
8. หลักการแปลงค่าตามข้อกำหนดของกฎหมายประเทศไทย.	28
ค. มาตรฐานการแปลงค่ารายการทางบัญชีที่เป็นเงินตราต่าง ประเทศที่มีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	33
1. FASB. no. 8	34
2. FASB. no. 20	36
3. FASB. no. 52	37
4. ร่างฉบับที่ 2 แถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13 .	40
ง. มาตรฐานการเปิดเผยในงบการเงิน	40
1. FASB. no. 1	40
2. FASB. no. 8	41
3. FASB. no. 52	41
4. Exposure Draft no. 11 ของ International Accounting Standard	42
5. ร่างแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 13	42
จ. การบันทึกรายการขาดทุนจากการแปลงค่า เนื่องจากการ ลดค่าเงินบาท	43

บทที่

หน้า

4. วิธีการปฏิบัติในการแปลงค่ารายการทางบัญชี และงบการเงินที่เป็น	
เงินตราต่างประเทศของธนาคารพาณิชย์ในปัจจุบัน	46
ธุรกิจประเภทการธนาคาร	46
วิธีการปฏิบัติในการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ...	47
จ - ธนาคารพาณิชย์แห่งที่ 1	48
ข - ธนาคารพาณิชย์แห่งที่ 2	66
วิธีการปฏิบัติในการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ .	81
การแสดงงบการเงิน ณ วันสิ้นงวด	84
ปัญหาการแปลงค่าในทางปฏิบัติ	90
ก. ข้อบกพร่องเกี่ยวกับการใช้หลักการแปลงค่าในทางปฏิบัติ ..	91
1. ข้อบกพร่องของธนาคารพาณิชย์แห่งที่ 1	91
2. ข้อบกพร่องของธนาคารพาณิชย์แห่งที่ 2	92
ข. ข้อบกพร่องของงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน	
ที่แสดงต่อสาธารณะชนทั่วไป	93
1. ปัญหาเกี่ยวกับอัตราแลกเปลี่ยน	93
2. ปัญหาเกี่ยวกับข้อความที่เปิดเผยในงบการเงิน	97
5. วิธีการปฏิบัติในการแปลงค่ารายการทางบัญชีและงบการเงินที่เป็น	
เงินตราต่างประเทศของธุรกิจการค้าในปัจจุบัน	99
ธุรกิจการค้าทั่วไป	99
- วิธีปฏิบัติในการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ .	99
- วิธีปฏิบัติในการแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่าง	
ประเทศ	106
- ข้อบกพร่องของการแปลงค่าของธุรกิจการค้าทั่วไป	106

บทที่	หน้า
ธุรกิจการค้าเฉพาะ	110
- วิธีการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	111
- ข้อบกพร่องในการปฏิบัติเกี่ยวกับการแปลงค่า	114
ปัญหาการแปลงค่าในทางปฏิบัติ	115
1. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้หลักการแปลงค่าในทางปฏิบัติและการ เปิดเผย	115
2. ปัญหาเกี่ยวกับข้อกำหนดของกฎหมายที่มีอิทธิพลต่อหลักการ แปลงค่า	116
๘. ปัญหาเกี่ยวกับความเหมาะสมของหลักการแปลงค่าตาม FASB. no. 8 ที่จะใช้กับธุรกิจไทย	118
6. สรุปและข้อเสนอแนะ	121
ก. การแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	122
ข. การแปลงค่างบการเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ	130
ค. การแปลงค่ารายการที่มีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า	131
ง. การแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศในกรณีของการ ลดค่าเงินบาท	133
จ. การเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	134
ฉ. ข้อเสนอแนะทั่วไป	135
บรรณานุกรม	136
ภาคผนวก ก.	138
ภาคผนวก ข.	143

ภาคผนวก ค.	162
ประวัติผู้เขียน	173



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย