



การเปิดแผนนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชีเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญและเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อผู้ใช้งบการเงินเพื่อนำไปวิเคราะห์ประกอบการตัดสินใจ ในประเทศที่มีวิวัฒนาการก้าวหน้าทางด้านวิชาการบัญชี เช่น ประเทศอังกฤษ และสหรัฐอเมริกา สถาบันวิชาชีพในประเทศทั้งสองได้มีบทบาทอย่างสำคัญในการกำหนดหลักการ แนวปฏิบัติ และมาตรฐานที่ใช้เป็นพื้นฐานทางด้านการบัญชี เพื่อให้สมาชิกและธุรกิจที่สนใจปฏิบัติตาม หลักและมาตรฐานดังกล่าว นอกจากนี้จะใช้เป็นแนวปฏิบัติในประเทศทั้งสองแล้ว ยังได้แพร่หลายไปในประเทศอื่น ๆ ด้วย ประเทศต่าง ๆ ได้นำหลักการบัญชีดังกล่าวไปปรับปรุง คัดแปลง มาตรฐานการบัญชีในประเทศของตน โดยพิจารณาจากสภาพแวดล้อมและความเหมาะสมเป็นหลัก

004546

เนื่องจากหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปที่ใช้บันทึกรายการในงบการเงินมีหลายหลักด้วยกัน เช่น ในการกำหนดมูลค่าสินค้าคงเหลือ อาจใช้ราคาตามราคาทุน หรือราคาตลาด เป็นต้น ฯลฯ จึงเปิดโอกาสให้ธุรกิจเลือกหลักและวิธีปฏิบัติเป็นนโยบายการบัญชีในการจัดทำงบการเงินตามความเหมาะสมจากทางเลือกหลาย ๆ ทางที่เป็นไปได้ ดังนั้น ก็อาจอาจเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ต่างกันสำหรับรายการเดียวกันในงบการเงิน ซึ่งอาจทำให้งบการเงินแสดงผลที่แตกต่างกันอย่างมากได้

ในการศึกษาถึงการเปิดแผนนโยบายการบัญชี ผู้เขียนได้ทำการศึกษาจากหลักการและแนวปฏิบัติของต่างประเทศ โดยเฉพาะประเทศสหรัฐอเมริกาและอังกฤษ ซึ่งเป็นประเทศที่มีความก้าวหน้าในวิทยาการด้านนี้มาเป็นเวลานานแล้ว โดยศึกษาจากหลักการและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดแผนนโยบายการบัญชีที่ยังมีลักษณะแตกต่างกันอยู่ ซึ่งหน่วยธุรกิจจำเป็นต้องเปิดเผยถึงรายละเอียดของนโยบายการบัญชีที่เลือกปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

1. การทำงบการเงินรวม
2. การบัญชีเกี่ยวกับการตั้งสำรองหนี้สูญ

3. การตีราคาสินค้าคงเหลือ
4. การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคา ✓
5. การกักจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ✓
6. การบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการวิจัยและพัฒนา
7. การบัญชีเกี่ยวกับการสำรวจของบริษัททรัพยากรเหมืองแร่
8. การตั้งเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จพนักงาน ✓
9. การบัญชีเกี่ยวกับสำรองต่าง ๆ ทั้งที่เป็นสำรองตามกฎหมายและสำรอง

อื่น ๆ

10. การยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้น
11. การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ✓
12. การบัญชีเกี่ยวกับกำไรสุทธิก่อน ✓
13. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในงบการเงิน

### การทางงบการเงินรวม

ในการดำเนินธุรกิจการค้า บริษัทหนึ่งอาจซื้อหุ้นอีกบริษัทหนึ่งเพื่อให้มีส่วนได้เสีย ตลอดจนสามารถควบคุมการดำเนินงานของบริษัทนั้นได้ บริษัทที่ซื้อหุ้นเพื่อทำการควบคุมการดำเนินงานของอีกบริษัทหนึ่งเช่นนี้ เรียกว่า บริษัทใหญ่ (Parent Company) บริษัทที่ถูกควบคุมการดำเนินงานเรียกว่า บริษัทย่อย (Subsidiary Company)

ดังนั้น เมื่อบริษัทใหญ่ที่ถือหุ้นในบริษัทย่อยจัดทำงบการเงินรวมขึ้นเพื่อประโยชน์ต่อฝ่ายจัดการและผู้ถือหุ้นในบริษัท ก็จำเป็นต้องเปิดเผยว่าได้รวมบัญชีของบริษัทย่อยใดบ้าง และหุ้นในบริษัทย่อยใดบ้างที่ถือเป็นเงินลงทุนในงบการเงินของบริษัทใหญ่ โดยไม่มีการจัดทำงบการเงินรวม และควรเปิดเผยด้วยว่า บริษัทมีนโยบายการบัญชีในการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยอย่างไร

วิธีการบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย อาจทำได้ 2 วิธี คือ

1. วิธีราคาต้นทุน (Cost Method) บริษัทใหญ่จะบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามราคาต้นทุน เมื่อได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อยจะไม่มีการปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย (EQUITY METHOD)

2. วิธีราคาต้นทุนที่ปรับปรุงแล้ว

บริษัทใหญ่จะปรับปรุงเงินลงทุนในบริษัทย่อยตามการเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์สุทธิของบริษัทย่อย

นอกจากนี้สถาบัน Securities and Exchange Commission (SEC) ได้กล่าวถึงการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหลักการรวมกิจการ ด้วยการแถลงไว้ในข้อบังคับ S-X ข้อ 3.16 (a) ดังนี้

"ในงบการเงินรวม ต้องมีข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักในการรวมกิจการไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน"<sup>1</sup>

ตัวอย่างในการเปิดเผย

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในหมายเหตุประกอบงบการเงินของ The Bankers Trust New York Corporation เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2517 ได้กล่าวถึงนโยบายการรวมบริษัท ดังนี้

"งบการเงินรวมนี้รวมบัญชีของบริษัทใหญ่และบริษัทร่วมโดยได้ตัดลบรายการสำคัญต่าง ๆ และกำไรระหว่างบริษัทออกแล้ว

สำหรับบริษัทที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นมากกว่า 20% ขึ้นไป ถือเป็นบริษัทร่วม บันทึกเงินลงทุนตามราคาต้นทุนที่ปรับปรุงแล้ว คือ แสดงจำนวนเงินลงทุนในบัญชีร่วมตามราคาทุนบวกควยกำไรของบริษัทร่วมเฉพาะส่วนที่เป็นของบริษัทใหญ่

<sup>1</sup>SEC. Regulation S-X, Rule 3.16 (a), Principles of Consolidation or Combination, p. 12.

ส่วนบริษัทย่อยที่บริษัทใหญ่ถือหุ้นน้อยกว่า 20% บันทึก เงินลงทุนตามราคาต้นทุน และเมื่อได้รับเงินปันผลจากบริษัทย่อยก็จะบันทึก เงินปันผลรับ เป็นรายได้เท่านั้น"<sup>2</sup>

### การบัญชีเกี่ยวกับการตั้งสำรองหนี้สูญ ✕

ในการดำเนินธุรกิจของกิจการที่ทำการผลิตหรือซื้อสินค้ามาเพื่อขายหรือในธุรกิจประเภทให้บริการ มักจะมีการให้สินเชื่อแก่ลูกค้า บางครั้งอาจปรากฏว่า หนี้ที่ค้างชำระเก็บเงินไม่ได้ ดังนั้นกิจการมักนิยมตั้งสำรองเผื่อหนี้ที่จะสูญไว้ เนื่องจากการประมาณหนี้สูญประมาณได้หลายวิธีซึ่งแต่ละกิจการก็สามารถเลือกใช้ได้ความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่ธุรกิจเผชิญอยู่ การประมาณหนี้สูญที่นิยมใช้กันมีดังนี้

1. คำนวณจากยอดขาย ส่วนใหญ่มักนิยมคิดเป็นส่วนร้อยละของยอดขาย เชื่อโดยศึกษาจากประสบการณ์ด้านหนี้สูญในอดีตประกอบกับสถานการณ์ในปัจจุบัน
2. คำนวณตามอายุของลูกค้า โดยทำงานแยกอายุหนี้แต่ละราย เพื่อประมาณหนี้สูญจากยอดค้างแล้ว โดยคิดอัตราการร้อยละตามลำดับเวลาที่ค้างชำระ
3. คำนวณจากบัญชีลูกหนี้รายตัว โดยพิจารณาจากลูกหนี้แต่ละราย และตั้งสำรองจากลูกหนี้ที่คาดว่าจะสูญ

เนื่องจากมีความแตกต่างในวิธีการประมาณหนี้สูญที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งแต่ละกิจการอาจเลือกใช้ได้ จึงมีความจำเป็นที่กิจการต้องเปิดเผยให้ทราบถึงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตั้งสำรองหนี้สูญ

ในบางกรณี กิจการอาจได้รับชำระหนี้ในรูปของตัวเงินรับแทนการรับชำระหนี้ในรูปของเงินสด ดังนั้นอาจเป็นไปได้ที่จะเก็บเงินตามตัวไม่ได้ ในกรณีดังกล่าว หากกิจการมีการตั้งสำรองเผื่อหนี้สูญสำหรับตัวเงินรับ ก็จำเป็นต้องเปิดเผยถึงนโยบาย

<sup>2</sup>มดทีนี้ มงคลนาวัน, "การเปิดเผยนโยบายการบัญชี," หลักการทางบัญชีการเงินรวม, หน้า 9.

การบัญชีที่ใช้ในการตั้งสำรองดังกล่าว เช่นเดียวกัน เพื่อให้งบการเงินแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานตามความเป็นจริง

นอกจากนี้ หากมีการใช้นโยบายการบัญชีที่ต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ก็จากรักจำเป็นต้องเปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีที่ใช้พร้อมด้วยเหตุผล

### ตัวอย่างการเปิดเผย

บริษัท Dayton Hudson Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตั้งสำรองหนี้สูญ ดังนี้

"บัญชีลูกหนี้สำหรับลูกค้ารายย่อย ๆ ได้ตั้งจำหน่ายออกจากบัญชีในจำนวนเต็ม เมื่อเห็นว่ายอดที่ค้างจ่ายเกินกำหนดจ่ายครบ 12 เดือน การตั้งสำรองเพื่อขาดทุนจากบัญชีลูกหนี้ที่เก็บเงินไม่ได้ขึ้นอยู่กับประสบการณ์ความหนี้สูญในอดีต และการประเมินค่าของบแยกอายุหนี้ในแต่ละงวด"<sup>3</sup>

บริษัท J.C. Penney Company Inc., ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตั้งสำรองหนี้สูญ ดังนี้

สำรองสำหรับบัญชีลูกหนี้ที่สงสัยว่าจะสูญเท่ากับ 2% ของยอดลูกหนี้ก่อนสิ้นปี<sup>4</sup>

### การที่ราคาสินค้าคงเหลือ X

สำหรับกิจการที่ผลิตและจำหน่ายสินค้า ต้องเปิดเผยนโยบายที่ใช้ในการกำหนดสินค้าคงเหลือโดยละเอียด เนื่องจากมีวิธีการที่กิจการสามารถเลือกใช้ได้ตามความเหมาะสม หลักเกณฑ์การที่ราคาสินค้าคงเหลือที่สำคัญที่นิยมใช้กันในปัจจุบัน ได้แก่

<sup>3</sup>AICPA. Illustration of Accounting Policy Disclosure, Edited by Goodman, p. 23.

<sup>4</sup>Ibid., p. 23.



1. ราคาคงทุน (Cost) การคำนวณมีหลายวิธีด้วยกัน ก็กิจการสามารถเลือกใช้ได้ตามความเหมาะสมและตามลักษณะประเภทของการดำเนินงาน เช่น อาจใช้วิธีคิดราคาคงทุนตามหน่วยอย่างแท้จริง สำหรับบริษัทรับเหมาก่อสร้าง หรืออาจใช้วิธีใดก่อนจ่ายก่อน (FIFO) หรือวิธีคิดต้นทุนแบบใดหลังจ่ายก่อน (LIFO) สำหรับกิจการที่ผลิตหรือจำหน่ายสินค้า หรืออาจใช้วิธีคิดต้นทุนตามราคาเฉลี่ยแบบน้ำหนักตัวเฉลี่ย เป็นต้น

2. ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า (Cost or Market Whichever is Lower)

3. ราคาขาย (Sales Price)

4. ราคาที่คำนวณจากราคาขายปลีก (Retail Inventory Method)

โดยทั่วไป สินค้าคงเหลือจะประกอบด้วย สินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ และวัตถุดิบคงเหลือ ดังนั้นถ้าสินค้าคงเหลือต่างประเภทกัน ใช้วิธีที่ราคาที่แตกต่างกัน ต้องระบุโดยชัดเจนว่า สินค้าคงเหลือประเภทใดใช้นโยบายการบัญชีใดในการที่ราคา เช่น สินค้าสำเร็จรูปที่ราคาตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ในขณะที่งานระหว่างทำ และวัตถุดิบคงเหลือ ใช้วิธีที่ราคาตามราคาทุน เป็นต้น

อนึ่ง หากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีในการที่ราคาสินค้าคงเหลือก็จำเป็นต้องเปิดเผยให้ทราบถึงข้อเท็จจริงถึงผลกระทบกระเทือนที่มีต่อบัญชีกำไรขาดทุนหากมีนัยสำคัญ

สถาบัน SEC ก็มีความเห็นว่าจำเป็นต้องเปิดเผยวิธีการบัญชีที่ใช้ในการกำหนดมูลค่าของสินค้าคงเหลือ โทกดาวไว้ในข้อบังคับ S-X ข้อ 5-02-6 ดังนี้

ถ้าใช้ "ราคาคงทุน" ในการกำหนดมูลค่าของสินค้าคงเหลือให้เปิดเผยถึงวิธีที่ใช้ในการกำหนดต้นทุนว่าใช้วิธีใด รวมทั้งเปิดเผยให้ทราบถึงประเภทของสินค้าคงเหลือด้วย<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Securities Act of 1933 Rel. No. 5542/Nov. 21, 1974, Rule No. 5-02.6 (b), Inventories, p. 5, pp. 5.

ถ้าใช้ "ราคาตลาด" ในการกำหนดสินค้านำคงเหลือ ให้เปิดเผยถึงวิธีที่ใช้ในการกำหนดราคาตลาด ถ้าราคาตลาดที่ใช้ไม่ใช่ต้นทุนทดแทนปัจจุบัน (Current Replacement Cost)<sup>6</sup>

ในทางปฏิบัติ หากปรากฏว่ากิจการมีวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการที่ราคาสินค้าคงเหลือที่แตกต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เช่น ที่ราคาตามต้นทุนมาตรฐาน เป็นต้น ก็มีความจำเป็นที่กิจการต้องแถลงให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณซึ่งกิจการยึดถือเป็นนโยบายเกี่ยวกับการกำหนดราคาสินค้าคงเหลือ

#### ตัวอย่างการเปิดเผย

บริษัท Butler Manufacturing Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับวิธีการที่ราคาสินค้าคงเหลือ ดังนี้

"สินค้านำคงเหลือได้ที่ราคาตามราคาต้นทุนมาตรฐานซึ่งใกล้เคียงกับต้นทุนที่แท้จริงคิดตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน และไม่เกินราคาตลาดในปัจจุบัน วัสดุสิ้นเปลืองที่ราคาตามราคาที่ประมาณขึ้นซึ่งไม่เกินราคาต้นทุนหรือราคาทดแทนแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า"<sup>7</sup>

บริษัท Avon Product Inc., ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับวิธีการที่ราคาสินค้าคงเหลือ ดังนี้

"สินค้านำคงเหลือที่ราคาตามต้นทุนมาตรฐาน ซึ่งใกล้เคียงกับต้นทุนที่แท้จริงตามวิธีเข้าก่อนออกก่อน ซึ่งไม่เกินกว่าราคาตลาด"<sup>8</sup>

บริษัท Cities Service Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับวิธีการที่ราคาสินค้าคงเหลือ ดังนี้

<sup>6</sup> Ibid., p. 5, pp. 6.

<sup>7</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure, Edited by Goodman, p. 13.

<sup>8</sup> Ibid., p. 15.

"สินค้าคงเหลือประเภทน้ำมันปิโตรเลียมและผลิตภัณฑ์อื่น ๆ ที่ราคาตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า สินค้าคงเหลือประมาณ 54% ได้ที่ราคาตามวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน ซึ่งมีราคาต่ำกว่าต้นทุนทดแทนในปัจจุบันมาก สินค้าส่วนที่เหลือที่ราคาตามวิธีเข้าก่อน-ออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ย วัตถุดิบและวัสดุโรงงานที่ราคาตามวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ย"<sup>9</sup>

บริษัท United States Gypsum Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการที่ราคาสินค้าคงเหลือ ดังนี้

"สินค้าคงเหลือที่ราคาตามราคาทุน หรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าราคาทุนคำนวณตามต้นทุนการผลิตเฉลี่ย หรือตามต้นทุนการซื้อโดยเฉลี่ย ซึ่งมีจำนวนประมาณ 75% ของสินค้าคงเหลือทั้งหมด และอีก 25% คำนวณตามวิธีเข้าหลัง-ออกก่อน สินค้าล้าสมัยหรือขายไม่ได้ได้ที่ราคาตลาดต่ำกว่าราคาสุทธิที่จะขายได้"<sup>10</sup>

### การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคา \*

สินทรัพย์ถาวร หมายถึง สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน เป็นทรัพย์สินที่ใช้ในการดำเนินงาน และมีอายุการใช้งานเกินกว่า 1 ปี ขึ้นไป ซึ่งอาจแยกประเภทได้ดังนี้<sup>11</sup>

1. ที่ดิน ที่ใช้ในการดำเนินงาน
2. อาคาร เครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน ค่าปรับปรุงที่ดิน
3. ทรัพยากรธรรมชาติ เช่น บอน้ำมัน เหมืองแร่ ป่าไม้

<sup>9</sup>Ibid., p. 13.

<sup>10</sup>Ibid., p. 15.

<sup>11</sup>สุพัตน์ สุชาธรรม และพยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี (พ.ศ. 2514),



โดยทั่วไป การบันทึกสินทรัพย์ถาวรคือเกณฑ์ราคาทุนของสินทรัพย์ เพราะเป็นจำนวนที่แน่นอนสามารถพิสูจน์ได้

ราคาทุน หมายถึง ราคาซื้อทรัพย์สินรวมทั้งค่าขนส่งและค่าติดตั้ง เพื่อให้ทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพที่ใช้งานได้ กรณีซื้อทรัพย์สินถาวรโดยชำระด้วยวิธีอื่นนอกจากเงินสดราคาทุนไม่ควรสูงกว่าราคาเงินสดและต้องเป็นราคาที่ต่อรองกันโดยสุจริตแล้ว<sup>12</sup>

ในปัจจุบันแม้ว่าจะมีข้อโต้แย้งว่า ราคาทุนมีขอบกพร่องอยู่บ้างก็นับว่าเป็นการแสดงราคาที่ดีที่สุดที่นักบัญชีจะหาได้<sup>13</sup> ดังนั้นหากกิจการใช้ราคาอื่นในการบันทึกราคาทรัพย์สิน เช่น ราคาทดแทน เป็นต้น ก็จำเป็นต้องเปิดเผยถึงวิธีที่เลือกใช้พร้อมด้วยเหตุผล

สำหรับรายจ่ายของทรัพย์สินถาวรที่เกิดขึ้นภายหลังการใช้ทรัพย์สิน ควรเปิดเผยไว้ด้วยว่ากิจการได้ถือเป็นรายจ่ายที่เป็นทุน หรือรายจ่ายประจำ

รายจ่ายที่เป็นทุน คือ รายจ่ายที่มีระยะเวลาการให้ประโยชน์นานเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ส่วนรายจ่ายประจำ คือ รายจ่ายที่ได้ให้ประโยชน์หมดสิ้นภายในรอบระยะเวลาบัญชี<sup>14</sup>

ทรัพย์สินถาวรส่วนมากจะมีอายุการใช้งานจำกัด นอกจากที่ดิน และวิธีการบัญชีที่ใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปมีหลายวิธีด้วยกัน ซึ่งธุรกิจแต่ละแห่งและแต่ละประเภทสามารถเลือกใช้ได้ตามที่เห็นว่าเหมาะสม โดยพิจารณาจากลักษณะของธุรกิจและสภาพแวดล้อมเป็นสำคัญ ดังนั้นการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

<sup>12</sup> Ibid., หน้า 210.

<sup>13</sup> เคิมศักดิ์ กฤษณามระ และวิไล วีระปรีย ทฤษฎีการบัญชี (โรงพิมพ์คุรุสภา, พุศิจากายน, 2516), หน้า 333.

<sup>14</sup> สุวัฒน์ สุทธธรรม และพยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี (พ.ศ. 2514), หน้า 211.

เกี่ยวกับการคำนวณค่าเสื่อมราคาจึงเป็นสิ่งจำเป็น เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินจะได้ประเมินฐานะการเงินและประสิทธิภาพในการดำเนินงานได้ และสามารถเปรียบเทียบระหว่างกิจการได้ด้วย เป็นการเพิ่มความมั่นใจของผู้ใช้งบการเงินว่าได้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือมากขึ้น

วิธีการทางบัญชีในการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่ใช้กิจการต่าง ๆ นิยมใ้ใช้อยู่ในปัจจุบันมีดังต่อไปนี้

1. วิธีอัตราเส้นตรง (Straight-line Method) ได้แก่ วิธีคิดค่าเสื่อมราคาเป็นจำนวนเท่า ๆ กันทุกปีตลอดอายุการใช้งานของทรัพย์สิน หากกิจการเลือกใช้วิธีอัตราเส้นตรง ก็จำเป็นต้องเปิดเผยถึงอัตราส่วนร้อยละที่ใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาคด้วย

2. วิธีอัตราที่ลดลง (Decreasing Charge) วิธีนี้ถือว่าทรัพย์สินจะให้ประโยชน์แก่กิจการมากในปีแรก ๆ และน้อยลงในปีหลัง ๆ

การเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการคำนวณค่าเสื่อมราคา ให้เปิดเผยแยกตามแต่ละประเภทของทรัพย์สิน ถ้าหากปรากฏว่ามีการใช้วิธีคำนวณค่าเสื่อมราคามากกว่าหนึ่งวิธี ก็จำเป็นต้องเปิดเผยไว้ด้วยว่า ทรัพย์สินประเภทใดใช้นโยบายการบัญชีใดในการคำนวณค่าเสื่อมราคา นอกจากนี้การใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคายังขึ้นอยู่กับข้อกำหนดทางกฎหมายซึ่งแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ

#### ตัวอย่างการเปิดเผย

บริษัท Avon Product Inc., ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรและค่าเสื่อมราคา ดังนี้

บริษัทได้บันทึกทรัพย์สินตามราคาทุน และหักค่าเสื่อมราคาตามวิธีคิดจากยอดที่ลดลงของทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาและแคนาดาตามอายุการใช้งานโดยประมาณและใช้วิธีอัตราเส้นตรงสำหรับทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศอื่น<sup>15</sup>

<sup>15</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure,

บริษัท Eastman Kodak Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับ  
ทรัพย์สินและค่าเสื่อมราคา ดังนี้

บริษัทได้คำนวณค่าเสื่อมราคาจากต้นทุนของทรัพย์สินซึ่งแบ่งออกตามอายุการใช้  
งานโดยประมาณ สำหรับทรัพย์สินในสหรัฐอเมริกาที่ได้มาก่อนปี ค.ศ. 1954 ได้คำนวณ  
ค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีอัตราเส้นตรงและใช้วิธีผลบวกของหน่วยปีที่ใช้งานสำหรับทรัพย์สิน  
ที่ได้มาหลังวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 1953 ส่วนทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศได้คำนวณ  
ค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีอัตราเส้นตรง<sup>16</sup>

บริษัท Halliburton Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการ  
คำนวณค่าเสื่อมราคา ดังนี้

บริษัทได้ตัดค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินถาวรแต่ละประเภทตามอายุการใช้งานโดย  
ประมาณ โดย 55% ของทรัพย์สินได้ใช้วิธีอัตราเส้นตรง ส่วนอีก 45% ที่เหลือใช้วิธียอด  
ที่ลดลง ส่วนรายจ่ายในการบำรุงรักษาและซ่อมแซมถือเป็นรายจ่ายประจำ รายจ่าย  
เกี่ยวกับการซื้อใหม่และการทำให้มีสภาพดีขึ้นถือเป็นรายจ่ายลงทุน เมื่อบริษัทขายหรือ  
เลิกใช้ทรัพย์สินใด ต้นทุนและค่าเสื่อมราคาสะสมของทรัพย์สินนั้นจะถูกตัดออกจากบัญชี  
และผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจะรวมอยู่ในบัญชีกำไรขาดทุน<sup>17</sup>

#### การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน \*

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นสิทธิในการใช้สิ่งของ สิทธิในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้า  
หรือสิทธิอื่น ซึ่งไม่ใช่กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่มีตัวตน

<sup>16</sup> Ibid., p. 19.

<sup>17</sup> Ibid., p. 19.

โดยทั่วไป สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจแยกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้<sup>18</sup>

ก. สินทรัพย์ที่จำกัดอายุการใช้ โดยสัญญา โดยบทบัญญัติของกฎหมาย หรือสภาพของสินทรัพย์นั้น เช่น สิทธิการเช่า สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ค่านิยมซึ่งมีประโยชน์จำกัดเพียงระยะเวลาหนึ่ง

ข. สินทรัพย์ที่ไม่จำกัดอายุการใช้ เช่น เครื่องหมายการค้า สิทธิในกรรมวิธีที่ไม่จำกัดระยะเวลา สูตร และค่านิยมซึ่งมีประโยชน์ไม่จำกัดเพียงระยะเวลาหนึ่ง

การตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อมแตกต่างกันออกไปตามประเภท โดยปกติมักนิยามตัดออกตามระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นหรือตามข้อกำหนดที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วแต่ราคาใดจะสั้นกว่า

สิทธิการเช่า มักตัดจำหน่ายออกตามอายุของสัญญาเช่าในกรณีที่มีการปรับปรุงทรัพย์สินตามสัญญาเช่า จำนวนเงินที่จ่ายไปเพื่อปรับปรุงทรัพย์สินตามสัญญาเช่า ควรตัดจำหน่ายออกตามอายุการเช่าที่ยังเหลืออยู่ (หรือตามจำนวนปีที่คาดว่าจะได้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น)

สิทธิบัตร (Patent) และลิขสิทธิ์ การตัดจำหน่ายจะตัดจำหน่ายออกตามข้อกำหนดทางกฎหมายซึ่งแตกต่างกันออกไปในแต่ละประเทศ เช่น ในสหรัฐอเมริกา สิทธิบัตรมีกำหนดเวลา 17 ปี ส่วนลิขสิทธิ์นั้นกฎหมายคุ้มครองเป็นเวลา 28 ปี ส่วนในประเทศไทย สิทธิบัตรกฎหมายคุ้มครองเพียง 15 ปี และลิขสิทธิ์กฎหมายคุ้มครองตลอดชีวิตของผู้ประพันธ์และต่อไปได้อีก 30 ปี นับแต่ผู้ประพันธ์ถึงแก่กรรม เป็นต้น

สัมปทาน (Franchises) นิยามตัดออกตามอายุของสัมปทานและประโยชน์ในอนาคตของสัมปทานนั้น

ค่านิยม (Goodwill) ปกติหน่วยงานธุรกิจนิยามตัดออกจากบัญชีภายในเวลาอันสมควร ซึ่งแตกต่างกันไปในแต่ละประเภทกิจการ นโยบายการตัดค่านิยมจำเป็นคงถือปฏิบัติโดยสม่ำเสมอทุกปี

<sup>18</sup> สุพันธ์ สุธาธรรม และพยอม สิงห์เสนห์, การสอบบัญชี (พ.ศ. 2514), หน้า 223.

ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ไม่จำกัดอายุการใช้ มักนิยมตกเป็นค่าใช้จ่ายในปีที่  
สินทรัพย์หมดประโยชน์

ดังนั้น ก็พิจารณาจึงควรเปิดเผยถึงระยะเวลาที่ใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการตัดจำหน่าย  
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

นอกจากนี้ สถาบัน SEC ยังได้สนับสนุนให้กิจการเปิดเผยนโยบายการบัญชี  
เกี่ยวกับการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ด้วยการแถลงไว้ใน พ.ร.บ. หลักทรัพย์  
ดังนี้<sup>19</sup>

ก. การสำรวจค่าเสื่อมราคา หรือการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน  
ให้เปิดเผยถึงวิธีที่ใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาหรือวิธีการตัดจำหน่าย  
โดยแสดงแยกตามความสำคัญของทรัพย์สินแต่ละประเภท เช่น ค่านิยม สิทธิสัมปทาน  
สิทธิบัตรหรือเครื่องหมายการค้า เป็นต้น และเปิดเผยถึงจำนวนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นใน  
งวดปัจจุบัน ต้นทุนเริ่มแรก (Original Cost) และยอดทรัพย์สินที่ยังไม่ได้คิดค่าเสื่อม  
ราคา หรือยอดทรัพย์สินที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่ายที่เหลืออยู่

ข. ให้เปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีที่ใช้เกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ซึ่งไม่มีการ  
สำรวจค่าเสื่อมราคาหรือไม่มีการตัดจำหน่าย เช่นเดียวกับนโยบายอื่น ๆ ที่เห็นว่าจำเป็น

#### ตัวอย่างการเปิดเผย

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของบริษัท Portec Inc., ได้เปิดเผยถึง  
การตัดจำหน่ายสิทธิบัตร ดังนี้

ต้นทุนของสิทธิบัตรที่ซื้อมาได้ตัดจำหน่ายออกตามอายุที่ยังเหลืออยู่ ต้นทุนในการ  
รักษาสหิบัตรได้คิดเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานงวดปัจจุบัน<sup>20</sup>

<sup>19</sup>SEC. Securities Act of 1933, Rel. No. 5427/Oct. 4, 1973,  
Depreciation, Depletion, Obsolescence and Amortization, Rule  
3-16 (m) (2a)

<sup>20</sup>AICPA, Illustration of Accounting Policies, Edited by  
Goodman, p. 11.



ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของบริษัท Murphit Oil Corporation ได้เปิดเผยถึงการตัดจำหน่ายค่านิยม ดังนี้

บริษัทได้ตัดจำหน่ายค่านิยมที่ไคมาในเวลา 5 ถึง 10 ปี<sup>21</sup>

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของบริษัท Airco, Inc. ได้เปิดเผยถึงการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังนี้

ค่านิยมได้ตัดจำหน่ายออกในอัตราเส้นตรงในเวลา 40 ปี สิทธิบัตรและเครื่องหมายการค้าแสดงมูลค่า 1 ดอลลาร์สหรัฐหรืออเมริกาในงบการเงินต้นทุนที่เกี่ยวข้องได้ตัดจำหน่ายออกในปีที่เกิดขึ้น<sup>22</sup>

นอกจากนี้ ค่าใช้จ่ายจัดตั้งบริษัทและค่าใช้จ่ายก่อนดำเนินงานในบางครั้งก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายตั้งพักหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วย ดังนั้นจึงจำเป็นที่กิจการต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายจัดตั้งบริษัทออก เป็นรายจ่ายประจำงวดด้วย

#### ตัวอย่างการเปิดเผย

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของบริษัท Sonesta International Hotels Corporation ได้เปิดเผยถึงการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายก่อนดำเนินงานดังนี้

ค่าใช้จ่ายก่อนดำเนินงานของโรงแรมใหม่ได้ตัดจำหน่ายออกในเวลา 5 ปี ตามวิธีอัตราเส้นตรง การตัดจำหน่ายได้เริ่มต้นในวันแรกของเดือนต่อมาเมื่อโรงแรมได้เปิดดำเนินงาน<sup>23</sup>

<sup>21</sup> Ibid.

<sup>22</sup> Ibid.

<sup>23</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure,

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของบริษัท Dayton Hudson Corporation ได้เปิดเผยถึงการตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายในการก่อตั้งบริษัท ดังนี้

บริษัทตัดต้นทุนในการก่อตั้งบริษัทใหม่รวมทั้งรายจ่ายดอกเบี้ยและภาษีอสังหาริมทรัพย์ระหว่างการก่อสร้างและค่าใช้จ่ายก่อนดำเนินงานเป็นรายจ่ายทันทีเมื่อเกิดขึ้น ส่วนรายจ่ายดอกเบี้ยและภาษี สำหรับที่ดินที่ถือไว้สำหรับการพัฒนาในอนาคตหรือถือไว้เพื่อขายได้คิดเป็นรายจ่ายเมื่อเกิดขึ้นด้วย อาคารใหม่และอาคารเก่าที่ซ่อมแซมใหม่ได้คิดเป็นทรัพย์สินประเภททุนและตัดจำหน่ายออกตามอายุการใช้งาน<sup>24</sup>

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของบริษัท Jamesway Corporation ได้เปิดเผยถึงการตัดจำหน่ายต้นทุนในการเปิดกิจการ ดังนี้

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการเปิดบริษัทใหม่ ได้ถือเป็นทรัพย์สินประเภททุนและตัดจำหน่ายออกในเวลา 3 ปี<sup>25</sup>

### การบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการวิจัยและพัฒนา

ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาจะถือเป็นรายจ่ายรอการตัดบัญชีเฉพาะ เมื่อการวิจัยคนควานั้นเป็นประโยชน์แก่งวดบัญชีต่อไป ถ้าการวิจัยนั้นล้มเหลว ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นให้ถือเป็นผลขาดทุนในงวดนั้น ไม่ควรจะยกยอดต่อไปอีก<sup>26</sup>

ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการวิจัยและพัฒนา FASB ได้แถลงไว้ในวรรคที่ 13 และ 14 ของ Statement of Financial Accounting Standards No. 2

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> Ibid.

<sup>26</sup> พยอ ม สิ่งเสนต์, การบัญชีทรัพย์สิน (โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2517), หน้า 325.

"ควรเปิดเผยถึงต้นทุนการวิจัยและพัฒนาทั้งหมดในงบการเงินและจำนวนที่คิดเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดในงบกำไรขาดทุน"<sup>27</sup>

นอกจากนี้ ทางสถาบัน SEC ยังได้กำหนดแนวปฏิบัติในการเปิดเผยเกี่ยวกับต้นทุนการวิจัยและพัฒนาไว้ใน พ.ร.บ. หลักทรัพย์ ข้อ 3-16 (r) ซึ่งได้กล่าวถึงการเปิดเผยพอสรุปได้ ดังนี้<sup>28</sup>

1. ให้เปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีที่ใช้กำหนดต้นทุนวิจัยและพัฒนา จำนวนที่คิดจำหน่าย และให้เปิดเผยไว้ในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชี
2. ให้แสดงผลกระทบกระเทือนที่มีต่อกำไรสุทธิหากตัดจำหน่ายค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนานี้เป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมดในงวดปัจจุบัน ตลอดจนการปรับปรุงแก้ไขกำไรของงวดก่อนด้วย

ดังนั้น กิจการจึงจำเป็นต้องเปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการตั้งพักและหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตัดจำหน่ายบัญชี เมื่อเกิดค่าใช้จ่ายจะลงรายการเป็นค่าใช้จ่ายหรือค่าใช้จ่ายตั้งพัก หากเป็นค่าใช้จ่ายตั้งพักจะตัดจำหน่ายเช่นใด

#### ตัวอย่างการเปิดเผย

บริษัท American Telephone and Telegraph Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการวิจัยและพัฒนา ดังนี้

<sup>27</sup> FASB, Accounting for Research and Development Costs, Statement of Financial Accounting Standards No. 2, October, 1974, p. 6, pp. 13-14.

<sup>28</sup> SEC, Securities Act of 1933, Rel. No. 5427/October 4, 1973, Research and Development Expenses and Deferrals, Preoperating Expenses and Deferrals and Similar Items Where Costs incurred do not result in Current Revenue (New Rule), Rule 3-16 (r).

ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนาได้คิดเป็นรายจ่ายทันที ต้นทุนในการพัฒนาและงาน  
ออกแบบเฉพาะที่เกิดขึ้นในบริษัท อีส เทิน อี เล็คทริก จำกัด เกี่ยวข้องกับสินค้าที่ผลิต จึง  
รวมเป็นต้นทุนสินค้า<sup>29</sup>

บริษัท General Electric Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับ  
ต้นทุนการวิจัยและพัฒนา ดังนี้

"ค่าใช้จ่ายในด้านการวิจัยและพัฒนา นอกจากต้นทุนการออกแบบตามสัญญาที่ทำ  
ไว้กับรัฐบาลที่คาดว่าจะได้คืน ได้คิดเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเมื่อเกิดขึ้น"<sup>30</sup>

บริษัท Universal Oil Products Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชี  
เกี่ยวกับต้นทุนการวิจัยและพัฒนา ดังนี้

บริษัทได้เพิ่มบัญชีต้นทุนวิจัยและพัฒนาปีละ 25% ทุกปี และได้ตัดจำหน่ายออก  
เป็นค่าใช้จ่ายที่นำไปหักจากรายได้โดยใช้วิธีอัตราเส้นตรงในเวลา 17 ปี<sup>31</sup>

บริษัท Weyerhaeuser Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับต้นทุน  
การวิจัยและพัฒนา ดังนี้

บริษัทได้คิดต้นทุนการวิจัย พัฒนา และต้นทุนที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันเป็นรายจ่าย  
ทันที ส่วนต้นทุนที่ทำให้โดยผลิตภัณฑ์หรือเทคนิคแบบใหม่ได้ตั้งพักไว้ และได้ตัดจำหน่ายออก  
ตามระยะเวลาที่คาดว่าจะให้ประโยชน์<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure,  
Edited by Goodman, p. 24.

<sup>30</sup> Ibid.

<sup>31</sup> Ibid., p. 25.

<sup>32</sup> Ibid.

การบัญชีเกี่ยวกับการสำรวจของบริษัททรัพยากรเหมืองแร่ ๕

สถาบัน SEC ได้กล่าวถึงการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนในการสำรวจของบริษัททรัพยากรเหมืองแร่ ควบคู่การแถลงไว้ในข้อบังคับ S-X ข้อ 3-16 (s) ดังนี้<sup>33</sup>

1. เมื่อเห็นว่ามีนัยสำคัญ ให้แสดงต้นทุนในการสำรวจประเภทใหญ่แยกจากกัน เช่นการสำรวจทางธรณีวิทยา และธรณีฟิสิกส์ ต้นทุนการไถมาซึ่งสัปดาห์เช่า ค่าเช่าจ่าย ค่าใช้จ่ายในการขุดเจาะ ต้นทุนในการพัฒนาที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและปรับปรุงพัฒนาทรัพยากรเหมืองแร่ที่เกิดขึ้น (ไม่ว่าจะคิดเป็นค่าใช้จ่ายหรือคิดเป็นทุน) ในงวดปัจจุบัน พร้อมทั้งวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนแต่ละประเภทและจำนวนที่เกิดขึ้นตามยอดคงเหลือที่ปรากฏในงบดุลในวันสิ้นงวด และให้เปิดเผยถึงต้นทุนคงเหลือในงบดุลที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่กำลังอยู่ในระหว่างการสำรวจ ขุดเจาะ ทรัพย์สินที่ยังอยู่ในระหว่างการที่ราคา และทรัพย์สินที่หมดประโยชน์แล้ว

2. เปิดเผยถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตัดจำหน่ายต้นทุนที่บันทึกไว้เป็นทุน เป็นค่าใช้จ่าย รวมทั้งหน่วยคงเหลือและหน่วยที่ตัดจำหน่ายออก ในกรณีที่ใช้วิธีหน่วยผลผลิต (A Unit of Production Method) ให้ระบุถึงทรัพยากรเหมืองแร่ที่นำมาใช้ในการคำนวณค่าหมคเปลื้อง

ดังนั้น กิจการที่ประกอบกิจกรรมเหมืองแร่ จึงจำเป็นต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการบันทึกทรัพยากรเหมืองแร่ และวิธีในการตัดจำหน่ายทรัพยากรเหมืองแร่ เป็นค่าหมคเปลื้องในส่วนที่หมดประโยชน์แล้ว

ตัวอย่างในการเปิดเผย

บริษัท American Smelting and Refining Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนการสำรวจทรัพยากรเหมืองแร่ ดังนี้

<sup>33</sup>SEC, Securities Act of 1933, Rel No. 5427/October 4, 1973, Finding Costs for Mineral Resources Companies, Rule 3-16 (s).



ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ใหม่หรือการปรับปรุงผลิตภัณฑ์ที่มีอยู่เดิม ให้ดีขึ้นได้คิดเป็นรายจ่ายที่นำไปหักจากรายได้ในปีที่เกิดค่าใช้จ่ายนั้นขึ้น

ค่าใช้จ่ายในการสำรวจที่เกิดขึ้นในการค้นหาทรัพยากรแห่งใหม่ได้คิดเป็นรายจ่ายนำไปหักจากรายได้ทันที เมื่อพบทรัพยากรแร่ที่ต้องการแล้ว ค่าใช้จ่ายในการสำรวจที่ตัดจำหน่ายไปแล้ว ได้ตั้งพิกัดขึ้นใหม่โดยปรับปรุงกับกำไรสะสมเพื่อรอกการตัดจำหน่ายกับรายได้ต่อไป

ต้นทุนที่ใช้ไปในการแปรรูปทรัพยากรแร่ธาตุเพื่อใช้ในการผลิตผลิตภัณฑ์จะตั้งพิกัดไว้และตัดจำหน่ายเมื่อการผลิตได้เริ่มขึ้น<sup>34</sup>

#### การตั้งเงินทุนเลี้ยงชีพและบำนาญพนักงาน - ๔

ในการว่าจ้างพนักงานทำงาน นอกจากคิดค่าตอบแทนให้ในลักษณะเงินเดือนแล้ว ยังอาจตกลงให้มีเงินทุนเลี้ยงชีพและบำนาญพนักงานเพื่อให้พนักงานที่ออกจากงานแล้วมีรายได้พอเลี้ยงชีพอยู่ได้

"นโยบายการตั้งเงินทุนเลี้ยงชีพและบำนาญพนักงานของแต่ละบริษัทอาจแตกต่างกันไป บริษัทอาจกำหนดให้หักเงินเดือนของพนักงานไว้ส่วนหนึ่งในอัตราประมาณร้อยละ 4-5 ของเงินเดือนพนักงานแต่ละคน และบริษัทอาจจ่ายสมทบเงินสะสมให้อีกส่วนหนึ่ง เช่นจ่ายสมทบให้อีกครึ่งหนึ่งหรือหนึ่งเท่าของเงินเดือนที่หักไว้ เงินสะสมพนักงานเฉพาะส่วนที่บริษัทจ่ายสมทบถือเป็นค่าใช้จ่ายแต่ละเดือน เพราะได้จ่ายให้เป็นสิทธิแก่พนักงานแล้ว บริษัทบางแห่งแสดงเงินสะสมค้างจ่ายเป็นหนี้สินประเภทเงินสะสมรับฝากจากพนักงานโดยไม่แยกเป็นเงินกองทุนค่างหาก หรือเปิดบัญชีเงินฝากธนาคารสำหรับเงิน

<sup>34</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure,

สะสมของพนักงานแต่ละคน และไม่แสดงเงินสะสมไว้ในบัญชีของบริษัทก็ได้ คอก เบี้ยเงินฝากที่เกิดขึ้นถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินสะสม วิธีนี้จะไม่มีการจ่ายเงินสะสมพนักงาน เป็นหนี้สินของบริษัท<sup>35</sup>

นอกจากนี้ อาจมีการจ่ายเงินหุ้นเลี้ยงชีพและบำนาญให้แก่พนักงานซึ่งโดยทั่วไปวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการจ่ายเงินหุ้นเลี้ยงชีพและบำนาญเป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละปี อาจกระทำได้อีกดังนี้

1. บริษัทควบคุมเงินบำนาญไว้เอง โดยไม่แยกเป็นเงินกองทุนเฉพาะ โดยแสดงหนี้สินเงินบำนาญทั้งหมดไว้ในบัญชีเงินบำนาญพนักงานค้างจ่าย
2. บริษัทแยกเงินกองทุนไว้ต่างหาก หรือจัดให้มีทรัสต์คู่แคว้นก็ได้ เพื่อป้องกันมิให้บริษัทนำเงินนี้มาใช้หมุนเวียนในธุรกิจจนอาจเป็นเหตุทำให้เงินกองทุนต้องสูญหายไป เมื่อแยกเงินกองทุนไว้ต่างหากทั้งหมดความจำเป็นต้องแสดงหนี้สินเงินบำนาญทั้งสิ้นไว้ในบัญชี<sup>36</sup>

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชี สถาบัน SEC ได้กำหนดไว้ในข้อบังคับ S-X ข้อ 3.16 (g) เกี่ยวกับการตั้งเงินหุ้นเลี้ยงชีพและบำนาญพนักงาน "ควรอธิบายสั้น ๆ ถึงข้อกำหนดที่มีอยู่ในโครงการเงินหุ้นเลี้ยงชีพและบำนาญพนักงานนโยบายการบัญชีและนโยบายการชำระเงินที่เกี่ยวข้อง"<sup>37</sup>

จะเห็นได้ว่า แนวปฏิบัติทางบัญชีดังกล่าวข้างต้นได้เปิดโอกาสให้บริษัทธุรกิจเลือกใช้ได้ ดังนั้นบริษัทจึงควรต้องเปิดเผยวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการตั้งเงินหุ้นสำรอง

<sup>35</sup> สุพัฒน์ สุธรรม และพยอม สิงห์แสน, การสอบบัญชี, เงินสะสมพนักงาน, หน้า 272.

<sup>36</sup> Ibid., เงินบำนาญพนักงาน, หน้า 271.

<sup>37</sup> SEC, General Notes to Financial Statements, Regulation S-X, Pension and Retirement Plans, Rule 3.16 (g).

เลี้ยงชีพและเงินบำเหน็จพนักงานไว้อย่างชัดเจน

ตัวอย่างในการเปิดเผย

บริษัท Allied Chemical Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเงินทุนเลี้ยงชีพไว้ดังนี้

เงินทุนเลี้ยงชีพได้รวมการตัดจำหน่ายบริการที่ทำมาทั้งหมดของพนักงานซึ่งโดยหลักการแล้วบริษัทจะจ่ายเงินทุนเลี้ยงชีพให้แก่พนักงานที่ทำงานกับบริษัทมาแล้ว 25 ปี บริษัทได้ตั้งเงินทุนเลี้ยงชีพเป็นเงินกองทุนซึ่งนำไปฝากไว้กับทรัสต์เท่ากับค่าใช้จ่ายเงินทุนเลี้ยงชีพที่เป็นภาระผูกพันที่บริษัทได้ตั้งค้างจ่ายไว้ และบริษัทจะแสดงภาระผูกพันเงินทุนเลี้ยงชีพค้างจ่ายเป็นหนี้สินระยะสั้นเฉพาะส่วนที่ต้องจ่ายในปีนั้น<sup>38</sup>

การบัญชีเกี่ยวกับสำรองต่าง ๆ ทั้งที่เป็นสำรองตามกฎหมายและสำรองอื่น ๆ

"ในกรณีที่บริษัทได้จัดสรรกำไรสะสมตามนโยบายของคณะกรรมการผู้บริหาร (Board of Directors) เพื่อกันกำไรของบริษัทไว้เพื่อวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งอย่างใดอันเป็นเหตุให้ไม่สามารถนำมาแบ่งเป็นเงินปันผลได้ กำไรที่จัดสรรไว้นี้เรียกว่า เงินสำรอง"<sup>39</sup>

การตั้งสำรองอาจเกิดขึ้นในกรณีต่าง ๆ กัน ดังนี้

1. คณะกรรมการผู้บริหาร เป็นผู้กำหนดขึ้นเอง เพื่อจุดประสงค์อย่างหนึ่งอย่างใด เช่น สำรองเผื่อการขาดทุนสำหรับราคาสินค้าคงคลังที่อาจลดลงอย่างมาก สำรองเผื่อไฟไหม้หรือการสูญเสียทรัพย์สินจากภัยอื่น ๆ สำรองเพื่อขยายหรือสำรองเผื่อเหตุฉุกเฉิน ฯลฯ

<sup>38</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure, Edited by Goodman, p. 16.

<sup>39</sup> เดิมศักดิ์ กฤษณามระ และวิไล วีระปรีช, คำบรรยายทฤษฎีบัญชี, หน้า 449.

2. สำรองตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น สำรองตามกฎหมาย

3. ปฏิบัติตามข้อตกลงกับเจ้าหนี้หรือข้อบังคับอื่น เช่น สำรองเพื่อไถ่ถอน  
หุ้นกู้ เป็นต้น

ดังนั้น บริษัทจึงควรเปิดเผยถึงสาเหตุและวิธีการในการตั้งสำรองว่าตั้งขึ้นเพื่อจุดประสงค์ใด หรือเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายกำหนดไว้ รวมทั้งการลดลงของบัญชีเงินสำรองเมื่อหมดความจำเป็นในการตั้งเป็นเงินสำรองอีกต่อไป

### ตัวอย่างการเปิดเผย

บริษัท International Telephone and Telegraph Cor. ได้เปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตั้งบัญชีสำรองเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง ดังนี้

นโยบายของบริษัทในการตั้งสำรองเพื่อราคาสินค้าคงคลังอาจลดลงเนื่องจากการล้าสมัยและมีรอบหมุนเวียนต่ำ

วิธีปฏิบัติ คือ จะตั้งสำรองเพื่อลดราคาสินค้าคงคลัง ตามราคาเต็มของสินค้าที่ไม่ได้เคลื่อนไหวเลยตลอดเวลา 12 เดือนที่ผ่านมา และตั้งสำรองไว้ 50% ของราคาสินค้าที่คาดว่าจะขายไม่ได้ในอีก 12 เดือนข้างหน้า<sup>40</sup>

### การยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้น

เนื่องจากมีหลักการบัญชีหลายหลักด้วยกันจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เกี่ยวกับการบันทึกการเกิดขึ้นของรายได้ที่ธุรกิจประเภทต่าง ๆ จะเลือกใช้ใดในการจัดทำงบการเงิน จึงมีความจำเป็นที่กิจการต้องเปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีที่ใช้ เพื่อไม่ให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดในสาระสำคัญของงบการเงิน

<sup>40</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policies, Edited by Goodman, p. 26.

"โดยปกติจะถือว่ารายได้เกิดขึ้นเมื่อมีการขายตามปกติวิสัยของธุรกิจ เว้นแต่ในกรณีที่ไม่มี ความมั่นใจว่า จะ เก็บเงินจากการนั้นได้ และในกรณีที่เป็นการขายตามสัญญาให้ถือว่ารายได้เกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าเรียบร้อยแล้ว"<sup>41</sup>

นอกจากนี้ ในสถานการณ์บางอย่างอาจพิจารณาว่า รายได้เกิดขึ้นเป็นกรณีเฉพาะดังนี้

1. รายได้เกิดขึ้นระหว่างการผลิต ในกิจการบางประเภทสินค้าหรืองานที่ดำเนินอยู่มีระยะเวลาการผลิตยาวนานเกินวงบัญชี เช่น งานก่อสร้างระยะยาว โดยปกติการยอมรับรายได้มีอยู่ 2 วิธี คือ

ก. การคิดรายได้เมื่องานเสร็จ (Completed contract method)

ข. การคิดรายได้ตามอัตราส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จ (Percentage of completed method) วิธีนี้ถือว่ารายได้เกิดขึ้นตามส่วนของงานที่ทำเสร็จเป็นตอน ๆ ไป

2. รายได้เกิดขึ้นเมื่อผลิตเสร็จโดยสมบูรณ์ เช่น การผลิตโลหะมีค่า ยางพารา หรือใบชา กิจการประเภทนี้จะถือการผลิตเป็นจุดที่เกิดรายได้

3. รายได้เกิดเมื่อได้รับชำระเงิน เช่น กิจการขายผ่อนส่ง เป็นต้น

"เมื่อการขายเกิดขึ้นตามหลักเกณฑ์ต่างพัก (Deferred Basis) เช่น การขายผ่อนส่ง หรือการขายอุปกรณ์ในกรรมวิธีการผลิตที่ยาวนาน หรือถ้าการขายหรือรายได้ขึ้นอยู่กับวิธีที่จะเลือกได้ในการยอมรับรายได้ กิจการควรเปิดเผยถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณรายได้"<sup>42</sup>

<sup>41</sup> เติมศักดิ์ กฤษณามระ และวิไล วีระปรีดิ์, คำบรรยายทฤษฎีบัญชี, หน้า 61.

<sup>42</sup> Securities and Exchange Commission, Rule 3-16 (k) (I) Regulation S-X.



หากกิจการใช้หลักการบัญชีในการบันทึกรายได้ที่ต่างจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ก็ควรเปิดเผยถึงหลักการบัญชีที่ใช้พร้อมกวยเหตุผล

### ตัวอย่างในการเปิดเผย

การเปิดเผยนโยบายการบัญชีของบริษัท Dravo Corporation ได้กล่าวถึงนโยบายการบัญชีในการยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้น ดังนี้

"การบันทึกรายได้ตามสัญญาระยะยาว และการค้าร่วม ได้บันทึกเป็นรายได้ในปีที่งานเสร็จสมบูรณ์ และได้มีการตั้งสำรองสำหรับขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น การยอมรับรายได้ตามสัญญาได้อือเอาราคาต้นทุนบวกค่าธรรมเนียม และคิดตามหน่วยที่ผลิตเสร็จสมบูรณ์ ที่ของผลิตตามสัญญา"<sup>43</sup>

การเปิดเผยนโยบายการบัญชีของบริษัท Raymond International Inc. ได้กล่าวถึงนโยบายการบัญชีในการยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้น ดังนี้

"รายได้จากการดำเนินงานตามสัญญาก่อสร้างและกิจการค้าร่วม ได้ตั้งไว้ตามส่วนของรายได้และต้นทุนโดยวิธีคิดรายได้ตามอัตราส่วนร้อยละของงานที่ทำเสร็จ เมื่องานตามโครงการใดสำเร็จแล้ว 30% และได้มีการตั้งสำรองเผื่อการขาดทุนที่จะเกิดขึ้น ส่วนสิทธิเรียกร้องสำหรับการชดใช้ตามสัญญาซึ่งมีอยู่ ณ วันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 1976 ยังไม่มีการบันทึกบัญชีจนกว่าจะทราบผล"<sup>44</sup>

บริษัท Ryan Homes Inc. ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้น ดังนี้

บริษัทได้บันทึกค่าขายเป็นรายได้เมื่อบ้านได้สร้างเสร็จสมบูรณ์และได้รับเงินจากลูกค้าแล้ว<sup>45</sup>

<sup>43</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure,  
Edited by Goodman, p. 26.

<sup>44</sup> Ibid.

<sup>45</sup> Ibid., p. 27.

บริษัท United Brands Company ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้น ดังนี้

บริษัทได้บันทึกการขายสินค้าและบริการเป็นรายได้ในระหว่างปีที่ขาย และค่าภาคหลวงจากสิทธิสัมปทานได้บันทึกเป็นรายได้เมื่อได้รับ<sup>46</sup>

### การบันทึกการขายผ่อนส่ง

การขายผ่อนส่ง คือ การขายสินค้าหรือบริการโดยที่ผู้ขายยินยอมให้ผู้ซื้อชำระเงินค่าสินค้าหรือบริการโดยผ่อนชำระเป็นงวด ๆ ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้<sup>47</sup>

ในการขายสินค้าหรือบริการตามปกติ ทางบัญชีจะถือว่าจุดที่เกิดการขายเป็นจุดที่ก่อให้เกิดรายได้ แต่การขายผ่อนส่งธุรกิจจะไม่ได้รับเงินในงวดเดียว แต่ได้รับชำระเป็นงวด ๆ ตามกำหนดเวลาที่ตกลงกัน การขายผ่อนส่งจึงทำให้เกิดความจำเป็นที่ต้องมีวิธีการบัญชีเฉพาะในการลงรายการประเภทนี้ เพื่อให้มีการนำรายได้กับรายจ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้จำนวนนั้นมาเปรียบเทียบกันอย่างเหมาะสม

วิธีการบัญชีในการยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้น มี 2 วิธีด้วยกัน คือ<sup>48</sup>

1. ถือว่ารายได้ (ส่วนแตกต่างระหว่างราคาขายกับต้นทุนของสินค้าที่ขาย) ทั้งหมดเกิดขึ้นในงวดที่มีการขาย
2. ถือว่ารายได้เกิดขึ้นตามส่วนของเงินสดที่ได้รับในแต่ละงวดตลอดระยะเวลาของการผ่อนส่ง

เนื่องจากมีความแตกต่างในการเลือกใช้นโยบายการบันทึกรายได้สำหรับกิจการที่ประกอบธุรกิจขายผ่อนส่ง จึงมีความจำเป็นที่ธุรกิจจะต้องเปิดเผยถึงนโยบายการบัญชี

<sup>46</sup>Ibid., p. 60.

<sup>47</sup>วิลโลว์ วีระปรีช และสุภาพรรณ รัตนภรณ์, การบัญชีขั้นสูง, หน้า 2.

<sup>48</sup>Ibid.

ที่ธุรกิจเลือกใช้ในการยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้น เพราะการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ต่างกัน ย่อมทำให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานที่แตกต่างกันไป

### ตัวอย่างในการเปิดเผย

บริษัท Dayton Hudson Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีในการยอมรับว่ามีรายได้เกิดขึ้นจากการขายผ่อนส่ง ดังนี้

สำหรับการรายงานทางบัญชี บริษัทถือว่ากำไรทั้งหมดจากการขายผ่อนส่ง เป็นรายได้ในงวดที่มีการขาย และใช้วิธีบันทึกกำไรตามส่วนของเงินสดที่ได้รับสำหรับการคำนวณภาษี และบริษัทได้บันทึกภาษีเงินได้ทั้งพิค เป็นหนี้สินเกินสะพัก<sup>49</sup>

### การบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่า

ธุรกิจที่ประกอบกิจการให้เช่าสินทรัพย์มักจะมีปัญหาในเรื่องการบันทึกการรายรายได้และรายจ่ายในช่วงระยะเวลาของการเช่า แม้สัญญาเช่ามักจะระบุจำนวนค่าเช่าที่ได้รับในแต่ละปี แต่การบันทึกค่าเช่าที่ได้รับตามสัญญาเป็นรายได้ในปีที่ได้รับค่าเช่านั้น ไม่ถือเป็นการวัดรายได้ที่ถูกต้องเสมอไป การเลือกช่วงเวลาทางบัญชีสำหรับลงรายการข้อทรัพย์สินที่จะให้เช่า รายการค่าใช้จ่ายของสินทรัพย์ที่ให้เช่า และรายการค่าใช้จ่ายในการเจรจาตกลงการเช่าต้องกระทำอย่างมีระเบียบ สมเหตุผล และสอดคล้องกับวิธีการลงรายได้

วิธีในการกำหนดช่วงเวลาทางบัญชีในการบันทึกการรายรายได้ และรายจ่าย

<sup>49</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure,

ในการเช่าที่ใ้กันมากมื่อมี 2 วิธี คือ วิธีเช่าเพื่อซื้อ (Financing) กับวิธีเช่าเพื่อใช้ (Operating)<sup>50</sup>

### ทางค่านผู้ให้เช่า

วิธีเช่าเพื่อซื้อหรือเช่าซื้อ วิธีนี้ผู้ให้เช่าถือว่า ค่าเช่าทั้งหมดหักด้วย "ต้นทุนของทรัพย์สินและมูลค่าที่เหลือ (Residual Value) ของทรัพย์สิน เมื่อสิ้นสุดเช่าเป็นผลตอบแทน" เนื่องจากผลตอบแทนมีลักษณะ เป็นคอกเบี้ย จึงควรถือเป็นรายได้ของปีต่าง ๆ ในระหว่างการเช่าโดยคำนวณเป็นยอดที่ลดลงเรื่อย ๆ ตามยอดเงินลงทุนที่จมอยู่ หรืออีกนัยหนึ่ง ควรจะคำนวณรายได้ให้เป็นอัตราส่วนคงที่ของเงินลงทุนที่ยังจมอยู่ วิธีนี้ถ้าค่าเช่ามีจำนวนคงที่ อัตราส่วนของค่าเช่าที่จะถือเป็นรายได้ของแต่ละปีจะลดลงเรื่อย ๆ แต่อัตราส่วนของค่าเช่าที่จะถือเป็นรายจ่ายคืนเงินลงทุนแต่ละปีจะเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ

วิธีเช่าเพื่อใช้ วิธีนี้ผู้ให้เช่าถือว่า ค่าเช่าทั้งหมดคือรายได้ของช่วงเวลาเช่า รายได้ในแต่ละปีจะเท่ากับค่าเช่าตามสัญญาเช่า ยกเว้นกรณีที่ค่าเช่าไม่เท่ากันทุกปี และไม่สอดคล้องกับประโยชน์การใช้งานของสินทรัพย์ในงบกำไรขาดทุนจะหักค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ที่ให้เช่า ค่าดูแลรักษา รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการให้บริการภายใต้สัญญาเช่า ค่าใช้จ่ายที่พักในแต่ละปีควรจะคำนวณด้วยวิธีที่เหมาะสมกับสถานการณ์ และเป็นวิธีที่ใช้ทั่วไปสำหรับในกรณีที่มิใช่การเช่าด้วย

หลักการที่สำคัญที่สุดในการเลือกระหว่าง 2 วิธีข้างต้น คือ การแสดงผลกำไรของผู้ให้เช่าในแต่ละปี การใช้วิธีในการยอมรับรายได้และรายจ่ายที่ต่างกัน ย่อมให้ผลการดำเนินงานที่ต่างกันด้วย จึงจำเป็นที่กิจการต้องเปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้

<sup>50</sup> APB ฉบับที่ 7, "Accounting for Leases in Financial Statement of Lessors," ยูแนล กลุ่มสรุปความเห็นหลักการบัญชี, วารสารนักบัญชี, ปีที่ 23, เล่ม 2 (ธันวาคม, 2514), หน้า 212-213.

เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่ถูกต้อง และเป็นประโยชน์ในการเปรียบเทียบระหว่างกิจการประเภทเดียวกันด้วย

### ตัวอย่างในการเปิดเผย

บริษัท G.D. Searle & Co. ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการยอมรับรายได้จากสัญญาเช่า ดังนี้

บริษัทได้ใช้วิธีบัญชีทั้งวิธีเช่าซื้อและวิธีเช่าเพื่อใช้ซึ่งขึ้นอยู่กับประเมินค่าของรายการแต่ละรายการ ถ้าข้อตกลงในสัญญาเช่าบริษัทเป็นผู้รับภาระการเสี่ยงและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ บริษัทจะใช้วิธีเช่าเพื่อใช้ในการบันทึกบัญชีและตัดจำหน่ายเป็นรายได้ตามอายุของสัญญาเช่า และถ้าหากข้อตกลงในสัญญาเช่ามิได้ระบุว่าบริษัทเป็นผู้รับภาระการเสี่ยงและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ บริษัทก็จะบันทึกรายการดังกล่าวเป็นการขายตามวิธีเช่าซื้อ<sup>51</sup>

### ทางคานผู้เช่า

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการเช่าเพื่อใช้ ผู้เช่าจะถือว่าค่าเช่าเป็นรายจ่ายในแต่ละปีตามระยะเวลาที่เช่า ส่วนวิธีการเช่าเพื่อซื้อ โดยปกติทางคานผู้เช่าจะลงบันทึกบัญชีสัญญาเช่าเป็นสินทรัพย์ตามจำนวนค่าเช่าทั้งหมดที่จะต้องจ่าย และตั้งภาระผูกพันตามสัญญาเช่าเป็นหนี้สิน แต่ในกรณีที่สัญญาเช่ามีการเสี่ยงมาก ผู้เช่าอาจไม่ลงบัญชีสัญญาเช่าเป็นสินทรัพย์และตั้งภาระผูกพันตามสัญญาเช่าเป็นหนี้สิน แต่ใช้วิธีบันทึกบัญชีตามแบบการเช่าเพื่อใช้ สำหรับวิธีการลงบัญชีผู้เช่าก็สามารถที่จะเลือกวิธีลงบัญชีได้ 2 แบบ คือ<sup>52</sup>

วิธีที่ 1 ผู้เช่าจะเกรงคิหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยจำนวนเงินทั้งสิ้นที่ผู้เช่าจะต้องจ่ายให้ผู้ให้เช่าซึ่งรวมทั้งดอกเบี้ยด้วย และเก็บบัญชีภาระคอก เบี้ยตามสัญญาเช่า

<sup>51</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure, Edited by Goodman, p. 28.

<sup>52</sup> พยอม สิงห์เสนห์, การบัญชีทรัพย์สิน, หน้า 338-339.



ด้วยคอก เบี้ยทั้งสิ้นที่จะต้องจ่ายตลอดอายุของสัญญาเช่า บัญชีสิทธิสัญญาเช่าจะ เติบโตด้วยราคาปัจจุบัน ในวันสิ้นงวดจะโอนคอก เบี้ยส่วนที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวดโดยเติบโตด้วยคอก เบี้ยจ่าย และ เครดิตบัญชีภาระคอก เบี้ยตามสัญญาเช่า ส่วนบัญชีสิทธิสัญญาเช่าก็จะ ถัดเป็นค่าใช้จ่าย ส่วนเงินงวดนี้จ่ายให้แก่ผู้ให้เช่าในวันต้นปีจะนำไป เติบโตด้วยหนี้สิน ตามสัญญาเช่าเพื่อลดคอกหนี้สินทั้งจำนวน

วิธีที่ 2 ผู้เช่าจะบันทึกหนี้สินตามสัญญาเช่าด้วยหนี้สินสุทธิไม่รวมคอก เบี้ย ใน วันสิ้นงวดจะต้องปรับปรุงบันทึกคอก เบี้ยจ่ายของงวดโดยเติบโตคอก เบี้ยจ่ายและ เครดิต บัญชีหนี้สินตามสัญญาเช่า และเมื่อจ่ายเงินชำระค่าเช่าประจำงวดให้ผู้ให้เช่าก็จะ เติบโต บัญชีหนี้สินตามสัญญาเช่าเพื่อหักล้างหนี้สิน ส่วนการตัดบัญชีสิทธิตามสัญญาเช่าเป็นค่าใช้จ่าย ให้กระทำนองเดียวกับวิธีที่ 1 คือ เติบโตบัญชีสิทธิสัญญาเช่าตัดบัญชีและ เครดิตบัญชี สิทธิสัญญาเช่า

ดังนั้น หากกิจการเลือกใช้วิธีใดเป็นหลักในการลงบัญชีเกี่ยวกับสัญญาเช่าแล้ว ควรที่กิจการต้องเปิดเผยให้ทราบ

#### ตัวอย่างในการเปิดเผย

บริษัท Allied Paper Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการเช่าดังนี้

บริษัทคาดว่า จะซื้อโรงงานในปี ค.ศ. 1966 ฝ่ายจัดการเชื่อว่าเป็นการปฏิบัติ ทางบัญชีที่เหมาะสมที่จะลงบัญชีรายการที่เกิดจากข้อตกลงตามสัญญาเช่าในปี ค.ศ. 1956 เป็นการซื้อสินทรัพย์ และลงบันทึกภาระผูกพันตามสัญญาเช่าเป็นหนี้สินระยะยาวด้วยจำนวน เดิมที่จะต้องจ่ายในอนาคต<sup>53</sup>

<sup>53</sup> AICPA, Accounting Research Study No. 4 Reporting of Leases in Financial, p. 21.

## การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

บริษัทที่มีการติดต่อกับต่างประเทศ มีบริษัทใหญ่หรือบริษัทย่อยในต่างประเทศ เมื่อมีการแปลงค่าเงินตราสกุลหนึ่ง เป็นอีกสกุลหนึ่ง ควรจะต้องเปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศนั้นไว้ด้วย ทั้งบัญชีต่าง ๆ ที่ปรากฏในงบดุล และรายการในบัญชีกำไรขาดทุน ว่าใช้อัตราใดในการแปลงค่า เพราะอัตราที่ใช้ในการแปลงค่ามีหลายอัตราด้วยกัน เช่น อัตราแลกเปลี่ยนในปัจจุบัน (Current Rate) ซึ่งได้แก่ อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล หรืออัตราแลกเปลี่ยนในอดีต (Historical Rate) หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ ณ เวลาที่รายการหรือเหตุการณ์นั้นได้เกิดขึ้น

นอกจากนี้ บริษัทควรแสดงถึงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับกำไรหรือขาดทุนอันเกิดจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศด้วย

ในกรณีที่บริษัทมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการบัญชีเกี่ยวกับการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศก็ควรเปิดเผยให้ทราบด้วย

เมื่อมีรายการที่อยู่ในรูปเงินตราต่างประเทศรวมอยู่ด้วยในงบการเงิน ควรเปิดเผยถึงสิ่งต่อไปนี้ไว้ด้วย<sup>54</sup>

1. คำอธิบายสั้น ๆ ถึงอัตราที่ใช้ในการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ
2. จำนวนและการกำหนดกำไรหรือขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น (Unrealized Gain or Loss)

คณะกรรมการหลักการบัญชีของสถาบัน AICPA ได้กล่าวถึงการเปิดเผยการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศไว้ในความเห็นฉบับที่ 22 มีสาระสำคัญ ดังนี้

ในการเปิดเผยควรเปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีที่ใช้ในการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ควรกล่าวถึงหลักการบัญชีที่ใช้และวิธีใช้หลักเหล่านั้น ซึ่งมีผลกระทบกระเทือน

---

<sup>54</sup> Securities and Exchange Commission, Rule 3.16 (b), Regulation S-X.

อย่างสำคัญต่อการกำหนดฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ"<sup>55</sup>

ส่วนคณะกรรมการวิธีการบัญชีของสถาบัน AICPA ก็ได้กล่าวถึงการเปิดเผยการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศไว้ใน ARB ฉบับที่ 43 ว่า

"... เป็นสิ่งสำคัญที่ต้องมีความระมัดระวังเป็นพิเศษในการเปิดเผยอย่างครบถ้วนในงบการเงินเกี่ยวกับขอบเขตการรวมรายการต่างประเทศเข้าไว้"<sup>56</sup>

นอกจากมีคณะกรรมการมาตรฐานบัญชีการเงิน (FASB) ก็ยังได้กล่าวถึงการเปิดเผยการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศไว้ในแถลงการณ์ฉบับที่ 1 มีสาระสำคัญว่า

"การเปิดเผย ควรทำการเปิดเผยในงบการเงินเกี่ยวกับจำนวนของเงินตราต่างประเทศ ซึ่งใช้ในการแปลงค่าเป็นหน่วยที่ใช้ในการรายงาน และควรเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ไว้ด้วย

ก. นโยบายการบัญชีในการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ รวมทั้ง

- (1) รายการในงบดุลซึ่งแปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยนในปัจจุบัน และรายการที่แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต
- (2) อัตราค่า ๆ ที่ใช้ในการแปลงค่ารายการในงบกำไรขาดทุน เช่น ใช้อัตราในอดีตสำหรับบัญชีที่ระบุไว้บางรายการ และใช้อัตราหน้าหนักตัวเฉลี่ยสำหรับบัญชีอื่น ๆ ทั้งหมด
- (3) เวลาในการยอมรับกำไรหรือขาดทุนตามสัญญาแลกเปลี่ยนที่ทำไว้ล่วงหน้า

<sup>55</sup>AICPA, APB Opinion No. 22 "Disclosure of Accounting Policies," pp. 12.

<sup>56</sup>FASB, "Disclosure of Foreign Currency Translation," Statement of Financial Accounting Standard, No. 1 (Dec., 1973), pp. 15.

(4) วิธีการบัญชีในการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยน ถ้ามีการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนส่วนใดกึ่งหักไว้ ควรกล่าวถึงวิธีในการตัดจำหน่ายจำนวนดังกล่าวในปีต่อ ๆ ไปด้วย

ข. ผลสุทธิของการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน รวมทั้งจำนวนที่รวมอยู่ในการกำไรและจำนวนที่หักไว้

ค. ผลสุทธิของการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนที่รวมอยู่ในกำไรของงวดปัจจุบัน โดยไม่คำนึงว่าการปรับปรุงจะเกิดขึ้นเมื่อใด เช่น ได้หักจากการปรับปรุงการแลกเปลี่ยนไว้แล้วตัดจำหน่ายออกในปีปัจจุบัน จำนวนที่ตัดจำหน่ายออกต้องเปิดเผยไว้ด้วย

ง. ผลสุทธิของการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนตั้งพัก (Deferred Exchange Adjustment) โดยไม่คำนึงว่ายอดที่รวมอยู่ในงบดุลจะเกิดขึ้นเมื่อใด เช่น ในบัญชีหักหรือบัญชีสำรอง และวิธีในการจัดประเภทของจำนวนดังกล่าว

จ. ลูกหนี้และเจ้าหนี้ระยะยาวทั้งหมดที่แปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยนในอดีต ควรแสดงถึงการเพิ่มขึ้นหรือลดลง ณ วันที่ในงบดุล หากมีการแปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน<sup>57</sup>

#### ตัวอย่างในการเปิดเผย

บริษัท Brunswick Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับ การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ดังนี้

การบัญชีของบริษัทย่อยในต่างประเทศได้แปลงค่าเป็นเงินเหรียญสหรัฐฯ ตามอัตราแลกเปลี่ยนที่เหมาะสม ทรัพย์สินและหนี้สินได้แปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยนตอนสิ้นปี ยกเว้นโรงงานและอุปกรณ์ (ค่าเสื่อมราคาที่เกี่ยวข้อง) ได้แปลงค่าตามอัตรา ณ เวลาที่ได้ทรัพย์สินมา บัญชีรายได้และบัญชีค่าใช้จ่าย นอกจากค่าเสื่อมราคาได้แปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยนในปัจจุบัน ก็ว่าไรสุทธิที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

<sup>57</sup> Ibid., p. 6.

เป็นเงินเหรียญสหรัฐฯ ได้ตั้งพักไว้ในบัญชี<sup>58</sup>

บริษัท Caterpillar Tractor Co., ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศไว้ ดังนี้

"สินค่างดคลัง เงินลงทุนและทรัพย์สินที่ถือไว้ในรูปของเงินตราต่างประเทศ ได้แปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันใดที่ทรัพย์สินมา ทรัพย์สินและหนี้สินอื่น ๆ ได้แปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นปี ค่าขายและค่าใช้จ่าย ได้แปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ขาย ยกเว้นต้นทุนสินค้าขายและค่าเสื่อมราคาได้แปลงค่าตามอัตราแลกเปลี่ยนในเวลาที่ได้ทรัพย์สินมา

อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้ ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 1971 เป็นอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งใช้ในการแปลงค่าทรัพย์สินและหนี้สิน

การปรับปรุงสุทธิจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศเป็นเงินเหรียญสหรัฐฯ ได้ตั้งพักไว้ และคักจำหน่ายออกตามอายุของหนี้สินระยะยาวที่เป็นเงินตราต่างประเทศ<sup>59</sup>

### การบัญชีเกี่ยวกับกำไร สุทธิต่อหุ้น

ข้อมูลเกี่ยวกับกำไร สุทธิต่อหุ้นเป็นข้อมูลที่สำคัญต่อบุคคลหลายกลุ่มด้วยกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ถือหุ้นและผู้ประสงค์จะลงทุนซื้อหุ้นของกิจการ ดังนั้น การเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณกำไร สุทธิต่อหุ้นจึงเป็นสิ่งจำเป็น

ในการคำนวณกำไร สุทธิต่อหุ้น โดยปกติกำไร สุทธิที่นำมาใช้คำนวณจะเป็นยอด

---

<sup>58</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure  
(Goodman), p. 7.

<sup>59</sup> Ibid.



กำไรสุทธิที่ปรากฏในรายงานการเงิน ยกเว้นในกรณีที่กิจการมีการจ่ายเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ ยอดกำไรสุทธิที่นำมาคำนวณกำไรสุทธิต่อหุ้น จะเท่ากับยอดกำไรสุทธิตามรายงานการเงินหักด้วยเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ ส่วนจำนวนหุ้นสามัญที่นำมาหาร ยอดกำไรสุทธิจะแตกต่างกันไปในแต่ละกรณี ทั้งนี้คือ<sup>60</sup>

1. ในกรณีที่จำนวนหุ้นสามัญไม่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดปี จำนวนหุ้นสามัญที่นำมาหาร ยอดกำไรสุทธิจะเท่ากับจำนวนหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว ณ วันสิ้นปี

2. ในกรณีที่ในระหว่างปีจำนวนหุ้นสามัญมีการเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยยะสำคัญจนมีผลให้ทุนของกิจการเพิ่มขึ้น จำนวนหุ้นสามัญที่นำมาหาร ยอดกำไรสุทธิจะใช้วิธีนำหนักถ่วงเฉลี่ยตามจำนวนหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายในระหว่างปี

3. ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนหุ้นสามัญซึ่งเป็นผลจากการจ่ายหุ้นปันผลหรือการแบ่งแยกหุ้นในระหว่างปี การคำนวณกำไรสุทธิต่อหุ้นควรใช้จำนวนหุ้นที่มีอยู่ ณ วันสิ้นปี

### ตัวอย่างการเปิดเผย

บริษัท Anheuser - Busch, Incorporated ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับกำไรสุทธิต่อหุ้นไว้ ดังนี้

"กำไรสุทธิต่อหุ้นสามัญคำนวณตามจำนวนเฉลี่ยของหุ้นสามัญที่มีอยู่ในระหว่างปี ซึ่งได้ปรับปรุงหลังการแบ่งแยกหุ้นและเงินปันผลแล้ว หุ้นที่ออกซึ่งขึ้นอยู่กับการใช้สิทธิซื้อหุ้นไม่ได้อยู่รวมอยู่ในจำนวนเฉลี่ยของหุ้นที่ใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิต่อหุ้นเพราะจำนวนดังกล่าวไม่ได้เป็นสาระสำคัญ"<sup>61</sup>

<sup>60</sup> Harry A Finney & Herbert E Miller, Principles of Accounting Intermediated, Six Edition, 1967, p. 408.

<sup>61</sup> AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure, Edited by Goodman, p. 6.

บริษัท International Multifoods Corporation ได้เปิดเผยนโยบาย  
การบัญชีเกี่ยวกับกำไรสุทธิต่อหุ้น ดังนี้

"กำไรสุทธิต่อหุ้นใดคำนวณจากยอดกำไรสุทธิหลังหักเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิหาร  
ด้วยจำนวนเฉลี่ยของหุ้นสามัญที่มีอยู่ โดยไม่คำนึงถึงจำนวนหุ้นที่ออกนอกกรณีถูกเงิน หรือ  
การเพิ่มหุ้นตามเงื่อนไขการใช้สิทธิซื้อหุ้น เพราะจำนวนดังกล่าวไม่กระทบกระเทือนต่อ  
การคำนวณกำไรสุทธิต่อหุ้น<sup>62</sup>

### การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีในงบการเงิน

ในสถานการณ์บางอย่างอาจปรากฏว่า หลักการบัญชีที่ใช้จะไม่เหมาะสม และ  
กิจการอาจมีความจำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีที่ใช้เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพของ  
ธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไป การเปลี่ยนแปลงดังกล่าว จะมีผลอย่างสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลง  
ฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการ

สถาบัน SEC ได้กล่าวถึงการเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีด้วย  
การแถลงไว้ใน ข้อมบังคับ S - X ข้อ 3 - 08 ดังนี้

"ในบางสถานการณ์ หากมีการเปลี่ยนแปลงหลักหรือวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี  
ที่มีผลกระทบกระเทือนต่อกำไรสุทธิ จำเป็นต้องมีการเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว  
และเปิดเผยถึงการประมาณผลที่มีต่อกำไรสุทธิไว้ด้วย ถ้าเห็นว่ามีความสำคัญ จากการประมาณ  
ผลไม่สามารถกระทำได้ ควรทำการเปิดเผยเพิ่มเติมโดยทำเป็นข้อสรุปสั้น ๆ หรือย่อ ๆ  
ให้ทราบ<sup>63</sup>

<sup>62</sup>Ibid., p. 6.

<sup>63</sup>Securities Act of 1933, Rel. 5427/October 4, 1973, Rule  
3 - 08, Disclosure of Accounting Policies.

นอกจากนี้ในประเทศอังกฤษ สมาคมผู้สอบบัญชีแห่งประเทศอังกฤษ ยังได้กล่าวถึง การเปิดเผยการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้ไว้ในมาตรฐานการบัญชีระหว่างชาติ เรื่อง "การเปิดเผยนโยบายการบัญชี" ดังนี้

"การเปลี่ยนแปลงในนโยบายการบัญชีที่ใช้ ที่มีผลกระทบกระเทือนอย่างสำคัญต่อวคปัจจุบัน หรืออาจมีผลกระทบกระเทือนต่อวคถัดมา ควรเปิดเผยไว้พร้อมด้วยเหตุผล หากมีนัยสำคัญ ควรเปิดเผยผลของการเปลี่ยนแปลงและแสดงจำนวนเงินไว้ด้วย"<sup>64</sup>

จึงกล่าวสรุปได้ว่า เมื่อใดก็ตามที่มีการเปลี่ยนแปลงในนโยบายการบัญชีที่ใช้ ซึ่ง มีผลกระทบกระเทือนต่อกำไรสุทธิของวคปัจจุบันหรือวคถัดมา ก็จำเป็นต้องเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลง และผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีต่อกำไรสุทธิ ถ้าเห็นว่า มีนัยสำคัญ

#### ตัวอย่างการเปิดเผย

บริษัท Murghy Oil Corporation ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีไว้ ดังนี้

"ในปี ค.ศ. 1971 เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางการเมืองและภาวะเงินเฟ้อของการดำเนินงานในต่างประเทศ บริษัทจึงได้ตั้งสำรองเพื่อการขาดทุนจากการดำเนินงานในต่างประเทศ โดยคิดเป็นค่าใช้จ่ายที่นำไปหักจากรายได้"<sup>65</sup>

บริษัท Miller - Wohl Company Inc., ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ดังนี้

---

<sup>64</sup>The Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Standards of International Accounting Standards, Disclosure of Accounting Policies Authorized Dec. 1974, p. 22.

<sup>65</sup>AICPA, Illustration of Accounting Policy Disclosure (Goodman), p. 37.

"ในปี ค.ศ. 1972 บริษัทได้ตั้งพักก่อนดำเนินงานของหน่วยงานแห่งใหม่ไว้และตั้งจำหน่ายออกในเวลา 3 ปี นับจากวันที่เริ่มดำเนินงาน ซึ่งปีก่อน ๆ บริษัทได้คิดต้นทุนดังกล่าว เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานเมื่อเกิดต้นทุนขึ้น การใช้นโยบายตั้งพักต้นทุนนี้จะทำให้การเปรียบเทียบต้นทุนและรายได้ในโครงการ ขยายงานของบริษัทแสดงผลการดำเนินงานได้ถูกต้องยิ่งขึ้น"<sup>66</sup>



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

---

<sup>66</sup> Ibid., p. 36.