

## การเปิดเผยนโยบายการบัญชี

ในช่วงระยะ 2-3 ปีที่ผ่านมา ประเทศไทยมีอัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจปีละ 9-11 % อุตสาหกรรมและธุรกิจประเภทต่าง ๆ ได้ขยายตัวอย่างรวดเร็ว และคาดว่าในอีก 2-3 ปีข้างหน้าหากอัตราการเติบโตทางเศรษฐกิจยังอยู่ในระดับเดิม ประเทศไทยจะได้ชื่อว่าเป็นประเทศอุตสาหกรรมใหม่ (NICs) เมื่ออุตสาหกรรมและธุรกิจประเภทต่าง ๆ เจริญก้าวหน้า ความจำเป็นและความต้องการข้อมูลในการตัดสินใจด้านต่าง ๆ จะมีมากขึ้น ฝ่ายบริหาร ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ผู้ลงทุน และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องจำเป็นต้องอาศัยปัจจัยหลายอย่างเป็นเครื่องมือประกอบการตัดสินใจทางการเงิน เป็นแหล่งข้อมูลหนึ่งที่สามารถใช้เป็นเครื่องมือประกอบการตัดสินใจได้ การเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงินจึงเป็นสิ่งจำเป็น เพราะนโยบายการบัญชีเป็นตัวหลักสำคัญในการกำหนดฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจซึ่งจะเป็นประโยชน์อย่างมากสำหรับผู้ใช้งบการเงิน ในอันที่จะได้นำข้อมูลที่ได้จากงบการเงินนั้นไปวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจต่อไป

ก่อนที่จะทำการศึกษาเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีของกิจการต่าง ๆ จะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับคำจำกัดความของคำว่านโยบายการบัญชีเสียก่อน ตามหนังสือ "ศัพท์บัญชี" ที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ต่อไปนี้จะใช้ชื่อย่อว่า สมาคมนักบัญชีฯ) ได้ให้คำจำกัดความว่า นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการและวิธีการบัญชีที่กิจการเลือกใช้ในการปฏิบัติทางการบัญชีและการรายงาน (สมาคมนักบัญชีฯ 2532: 11)

สำหรับพจนานุกรมสำหรับนักบัญชี ได้ให้ความหมายของคำว่านโยบายการบัญชีไว้ดังนี้

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักหรือวิธีการบัญชีอย่างใดอย่างหนึ่ง ที่แต่ละกิจการยึดถือปฏิบัติ จากหลักและวิธีการบัญชีทั่วไป บ่อยครั้งที่นโยบายการบัญชีต่างไปจากหลักการหรือมาตรฐานของสมาคมวิชาชีพ เนื่องจากต้องดัดแปลงให้เหมาะสมกับลักษณะเฉพาะของธุรกิจ ด้วยเหตุนี้ นโยบายการบัญชีจึงถูกกำหนดขึ้น ในการคำนวณค่าเสื่อมราคา การรับรู้รายจ่ายฝ่ายทุน และการจัดจำหน่ายบัญชีสิ่งทั้งหมดประโยชน์ หลักการบัญชีทั่วไปเกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าว จึงมีวิธีสำหรับกิจการต่าง ๆ ที่จะเลือกปฏิบัติ ในบางครั้งจะพบว่านโยบายการบัญชีที่ใช้ขัดแย้งกับหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป จึงควรเปิดเผยถึงผลของความขัดแย้งนั้นในงบการเงิน การตัดสินใจถึงแนวนโยบายการบัญชีต่าง ๆ และการกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนเป็นหน้าที่ของผู้อำนวยความสะดวกของกิจการ แต่ในกิจการใหญ่ ๆ หลายแห่ง ฝ่ายจัดการมักมีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายหลัก ๆ ด้วยเสมอและคณะกรรมการบริหารจะเป็นผู้อนุมัตินโยบายดังกล่าว (KOHLE 1975: 10)

## มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างชาติ (International Accounting Standards Committee) ได้ออกแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างชาติ เรื่องการเปิดเผยนโยบายการบัญชี โดยกล่าวถึงเนื้อหาในการเปิดเผยดังนี้ (IAS 1 1989: 31-32)

1. ข้อสมมติว่าการดำรงอยู่ของกิจการ (Going concern) การปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ (Consistency) และเกณฑ์พึงรับฝังจ่าย (Accrual basis) เป็นข้อสมมติขั้นมูลฐานทางการบัญชี หากงบการเงินทำขึ้นโดยใช้ข้อสมมติขั้นมูลฐานทางการบัญชีดังกล่าวก็ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อสมมตินั้นซ้ำอีก หากงบการเงินไม่ได้ทำตามข้อสมมติขั้นมูลฐานทางการบัญชีก็ต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงพร้อมด้วยเหตุผล

2. การเลือกใช้และการเปิดเผยนโยบายการบัญชีต้องคำนึงถึงหลักความระมัดระวัง (Prudence) หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form) และหลักความมีนัยสำคัญ (Materiality)

3. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีที่ใช้ ที่มีผลกระทบกระเทือนอย่างมีนัยสำคัญต่องวดปัจจุบัน หรืออาจมีผลกระทบกระเทือนต่องวดถัดมา ควรเปิดเผยพร้อมด้วยเหตุผล และผลของการเปลี่ยนแปลงหากมีนัยสำคัญควรเปิดเผยและแสดงจำนวนเงินด้วย

ในด้านมาตรฐานการบัญชีของไทยที่ออกโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ฉบับที่ 2 เรื่องนโยบายการบัญชี ได้กล่าวถึงเนื้อหาและรูปแบบเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้พอสรุปได้ดังนี้ (สมาคมนักบัญชีฯ 2522: 7)

1. นโยบายการบัญชีที่สำคัญ ๆ ทั้งหมด ควรแสดงเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งของงบการเงิน

2. การเปิดเผยนโยบายการบัญชี ควรระบุและอธิบายให้ทราบถึงมาตรฐานการบัญชีที่กิจการใช้ปฏิบัติอยู่และวิธีการใช้มาตรฐานดังกล่าว ซึ่งมีผลกระทบโดยนัยสำคัญต่อการรายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ

การเปิดเผยนโยบายการบัญชีควรคลุมถึงมาตรฐานการบัญชี และวิธีการใช้มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับเรื่องหนึ่งเรื่องใดต่อไปนี้ คือ

(ก) การเลือกมาตรฐานการบัญชีและวิธีการใช้อย่างหนึ่งอย่างใดจากทางเลือกที่ยอมรับกันซึ่งมีอยู่หลายทาง

(ข) มาตรฐานการบัญชีและวิธีการใช้ซึ่งมีลักษณะพิเศษกับอุตสาหกรรม ซึ่งกิจการดำเนินการอยู่ แม้มาตรฐานและวิธีการใช้นั้น ๆ จะใช้อยู่โดยทั่วไปในอุตสาหกรรมนั้นก็ตาม

(ค) การใช้มาตรฐานการบัญชีตาม (ก) และ (ข) ข้างต้นในลักษณะพิเศษในเชิงริเริ่มใหม่

3. การเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน ไม่ควรซ้ำซ้อนกับรายละเอียดต่างๆ

ซึ่งได้แสดงไว้ที่อื่นเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินแล้ว

4. การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ถือเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งของงบการเงิน ให้กิจการเปิดเผยนโยบายดังกล่าวอย่างชัดเจน กระทัดรัด โดยให้แสดงไว้ในตอนต้นของหมายเหตุประกอบงบการเงิน ภายใต้หัวข้อ "สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ" หรือชื่ออื่นที่ให้ความหมายในทำนองเดียวกัน

เนื่องจากหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปที่ใช้บันทึกรายการบัญชีมีหลายลักษณะด้วยกัน เช่น ในการคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ถาวรอาจคิดในอัตราคงที่หรืออัตราลดลง จึงเปิดโอกาสให้ธุรกิจเลือกหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีเป็นนโยบายการบัญชีในการจัดทำงบการเงินตามความเหมาะสมจากทางเลือกหลาย ๆ ทางที่เป็นไปได้ ดังนั้นกิจการอาจเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ต่างกันสำหรับรายการเดียวกันในงบการเงิน ซึ่งอาจทำให้งบการเงินแสดงผลที่แตกต่างกันอย่างมากได้

ในการศึกษาถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจสถานีโทรทัศน์ในประเทศไทย ผู้เขียนได้ทำการศึกษาเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีของไทยที่ออกโดยสมาคมนักบัญชี เป็นหลัก เว้นแต่มาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องที่สมาคมนักบัญชี ยังไม่ได้กำหนด ให้อิงมาตรฐานการบัญชีของต่างประเทศ เช่น FASB เป็นต้น วิทยานิพนธ์นี้ได้ทำการศึกษาลักษณะและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ยังมีลักษณะต่างกันอยู่ ในหัวข้อเรื่องดังกล่าวข้างล่างนี้ พร้อมกับตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของสถานีโทรทัศน์ต่างประเทศ สำหรับสถานีโทรทัศน์ไทยได้กล่าวไว้ในบทที่ 5

1. การรับรู้รายได้
2. การแลกเปลี่ยนโฆษณา
3. การบัญชีเกี่ยวกับลิขสิทธิ์ภาพยนตร์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น ๆ
4. การบัญชีเกี่ยวกับการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
5. เงินลงทุนในหลักทรัพย์
6. การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคา
7. การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ
8. การตั้งเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จ
9. การคำนวณกำไรต่อหุ้น

### การรับรู้รายได้

เนื่องจากการรับรู้รายได้โดยทั่วไปมี 2 ลักษณะ คือ เกณฑ์เงินสดและเกณฑ์คงค้าง การเลือกใช้เกณฑ์ใดในการจัดทำงบการเงิน จึงมีความจำเป็นที่กิจการต้องเปิดเผยถึงนโยบาย

การบัญชีที่ใช้ เพื่อไม่ให้ผู้ซึ่งบการเงินเข้าใจผิดในสาระสำคัญของงบการเงิน ก่อนเลือกใช้เกณฑ์ การรับรู้รายได้จะต้องรู้หลักการเกิดขึ้นของรายได้ก่อนว่าจะถือว่ารายได้เกิดขึ้นเมื่อใด

หลักการเกิดขึ้นของรายได้ (Revenue Realization Principle) จะถือว่ารายได้ เกิดขึ้นเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังนี้ (Hendriksen 1982: 172-187)

1. กระบวนการที่ก่อให้เกิดรายได้ต้องเกิดขึ้นและเสร็จสิ้นแล้ว
2. จำนวนรายได้สามารถกำหนดมูลค่าได้และพิสูจน์ยืนยันได้ว่าเป็นจริง
3. ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องต้องสามารถประมาณได้อย่างมีความแน่นอน

มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้กล่าวว่า การรับรู้รายได้ จำต้องขึ้นอยู่กับความสามารถในการกำหนดจำนวนรายได้ และ ณ เวลาที่ขายหรือให้บริการนั้นมีการคาดคะเนอย่างมีเหตุผลว่า กิจการจะสามารถเก็บเงินได้ในที่สุด หาก ณ เวลาที่ขายหรือให้บริการยังไม่สามารถที่จะประเมินอย่างมีเหตุผลแน่ชัดได้ว่าจะสามารถเก็บเงินได้ในที่สุด ก็ไม่สมควรรับรู้รายได้ (สมาคมนักบัญชีฯ 2529: 4)

รายได้จากการให้บริการ โดยทั่วไปจะรับรู้รายได้เมื่อได้ให้บริการแล้ว ซึ่งอาจใช้วิธี อัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือวิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา (สมาคมนักบัญชีฯ 2529: 3)

1. วิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ใช้ในกรณีที่มีการให้บริการมีขั้นตอนการดำเนินการ มากกว่าหนึ่งขั้นตอน การรับรู้รายได้จึงเป็นไปตามสัดส่วนของการให้บริการที่ดำเนินการสำเร็จใน แต่ละขั้นตอน รายได้ที่จะรับรู้ตามวิธีนี้จะ เป็นไปตามเกณฑ์มูลค่าของการให้บริการและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง จำนวนขั้นตอนของการดำเนินการ หรือเกณฑ์อื่นที่เหมาะสม เพื่อความสะดวกในการปฏิบัติ หากไม่ทราบได้อย่างแน่ชัดถึงจำนวนขั้นตอนของการดำเนินการในการให้บริการนั้นภายในระยะเวลาที่กำหนด รายได้ก็ควรรับรู้โดยวิธี "เส้นตรง" ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้แต่จะมีหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ามีวิธีการอื่นที่เหมาะสมกว่าในการสะท้อนให้เห็นถึงรูปแบบของการปฏิบัติงาน

2. วิธีเมื่องานเสร็จตามสัญญา ใช้ในกรณีที่มีการให้บริการมีขั้นตอนดำเนินการขั้นตอนเดียวหรือบางครั้งมีมากกว่าหนึ่งขั้นตอน แต่การบริการที่จะต้องให้ นั้นขึ้นอยู่กับดำเนินการขั้นตอนเดียวที่เป็นสาระสำคัญเมื่อเปรียบเทียบกับงานทั้งหมด เพราะฉะนั้นการบริการตามวิธีนี้จะไม่ถือเป็น การแล้วเสร็จจนกว่าได้มีการดำเนินการขั้นตอนที่เป็นสาระสำคัญนั้นเสียก่อน กล่าวคือ การรับรู้รายได้ตามวิธีนี้จะรับรู้รายได้ต่อเมื่อการดำเนินการขั้นตอนเดียวหรือขั้นตอนสุดท้ายที่เป็นสาระสำคัญนั้นได้แล้วเสร็จ

สำหรับธุรกิจสถานีโทรทัศน์ เป็นธุรกิจประเภทขายบริการ คือ มีรายได้จากการขายเวลา ตามลักษณะที่กล่าวไว้แล้วในบทที่ 3 ซึ่งการขายเวลานั้นจะมีการทำสัญญากันทุกครั้ง และภายในสัญญา จะมีการระบุไว้อย่างชัดเจนว่า ทางสถานีโทรทัศน์จะออกอากาศให้ในวันและช่วงเวลาใด ดังนั้นการรับรู้รายได้จากการขายเวลาของธุรกิจสถานีโทรทัศน์จะรับรู้รายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ คือ รับรู้รายได้เมื่อได้ออกอากาศให้แล้ว

ในย่อหน้าที่ 3 ของ Statement of Positions 75-5 ที่ออกโดย AICPA เรื่อง วิธีการปฏิบัติทางการบัญชีของธุรกิจสถานีโทรทัศน์ (Accounting Practices in the Broadcasting Industry) กล่าวว่า สถานีโทรทัศน์จะรับรู้รายได้เมื่อได้ออกอากาศให้ sponsor แล้ว (AICPA 1975: 178)

#### ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

Columbia Broadcasting System (CBS Inc.) ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ดังนี้

ในทางปฏิบัติบริษัทฯ บันทึกรายได้จากการให้บริการเมื่อให้บริการแล้ว (CBS ANNUAL REPORT 1989: 34)

Cox Broadcasting Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ดังนี้

รายได้จากการออกอากาศ (Broadcasting Revenue) จะบันทึกหลังจากได้หักค่าคอมมิชชั่นให้แก่เอเจนต์โฆษณาแล้ว ส่วนค่าคอมมิชชั่นของตัวแทนขายระดับประเทศและของพนักงานฝ่ายขายได้รวมอยู่ในค่าใช้จ่ายในการขาย (Goodman and Lorensen 1978: 66)

#### การแลกเปลี่ยนโฆษณา (Barter Transactions)

การแลกเปลี่ยนโฆษณา หมายถึง การที่สถานีโทรทัศน์นำเวลาที่เหลืออยู่จากเวลาสำหรับออกอากาศไปแลกกับสินทรัพย์ถาวร สินค้าหรือบริการต่าง ๆ เช่น ค่าเดินทางและค่าโรงแรม และการใช้สื่อโฆษณาทางหนังสือพิมพ์ เป็นต้น โดยทางสถานีโทรทัศน์จะได้ประโยชน์ คือ ไม่ต้องจ่ายเป็นเงินสดออกไปสำหรับสินทรัพย์หรือบริการเหล่านั้น โดยจะทำการโฆษณาสินค้าหรือบริการเป็นการตอบแทนให้กับเจ้าของสินค้าหรือบริการในช่วงเวลาที่ตกลงกัน

มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ ในย่อหน้าที่ 21 กล่าวถึง ผลประโยชน์จากการแลกเปลี่ยนที่มีใช้ตัวเงิน (Non-Monetary) ว่า การแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ต่อสินทรัพย์ (ที่มีใช้ตัวเงิน) โดยปกติแล้วจำนวนรายได้จะกำหนดจากมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสินทรัพย์หรือบริการที่แลกเปลี่ยนกัน หากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หนึ่งสามารถจะกำหนดได้แล้ว ก็ควรถือมูลค่านั้นเป็นจำนวนรายได้ของสินทรัพย์ที่ไม่เหมือนกันของอีกฝ่ายหนึ่งที่ได้แลกเปลี่ยนกันแล้ว สำหรับสินทรัพย์หรือบริการที่เหมือนกันหากได้แลกเปลี่ยนกันแล้ว

โดยทั่วไปจะไม่ถือว่ารายการแลกเปลี่ยนนี้ก่อให้เกิดรายได้ขึ้น (สมาคมนักบัญชีฯ 2529: 5)

"มูลค่ายุติธรรม" (Fair Value) หมายถึง มูลค่าของทรัพย์สินที่ถูกนำมาแลกเปลี่ยนกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความรอบรู้และเต็มใจที่จะแลกเปลี่ยน โดยการแลกเปลี่ยนนั้นมีการต่อรองอย่างเต็มที่ (สมาคมนักบัญชีฯ 2529: 2)

ตามมาตรฐานการบัญชีการเงินฉบับที่ 63 เรื่องรายงานการเงินของกิจการที่ส่งวิทยุหรือโทรทัศน์ (Financial Reporting by Broadcasters) ที่ออกโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีการเงินของสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board หรือ FASB) กล่าวว่า รายการแลกเปลี่ยนทั้งหมดควรจะรายงานด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินค้าหรือบริการที่ได้รับ ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นในย่อหน้าที่ 25 ของ ความเห็นของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 29 เรื่องการบัญชีสำหรับรายการแลกเปลี่ยนที่มีได้เป็นตัวเงิน (APB Opinion No.29 Accounting for Nonmonetary Transactions) สำหรับการรับรู้รายได้จากการแลกเปลี่ยนควรรับรู้เมื่อสินค้าหรือบริการได้โฆษณาออกอากาศแล้ว และสินค้าหรือบริการควรรับรู้เมื่อได้รับหรือได้ใช้ ถ้าสินค้าหรือบริการได้รับมาก่อนที่จะทำการโฆษณาออกอากาศให้ ควรรับรู้เป็นหนี้สิน ในทางตรงกันข้ามหากได้ออกอากาศโฆษณาสินค้าหรือบริการก่อนก็ควรรับรู้เป็นลูกหนี้ (FASB No.63 1982: 5)

นอกจากนี้ APB Opinion No.29 ในย่อหน้าที่ 28 กล่าวว่า ธุรกิจที่มีรายการแลกเปลี่ยนที่มีใช้เป็นตัวเงินเพียงหนึ่งรายการหรือมากกว่าที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดควรได้รับการเปิดเผยไว้ในงบการเงินในเรื่องของลักษณะของรายการ หลักการบัญชีที่ใช้สำหรับการโอนสินทรัพย์และการรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากการโอน

#### ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

Cox Broadcasting Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนโฆษณา ดังนี้

มูลค่ายุติธรรมของการแลกเปลี่ยนและรายการค้าที่แลกเปลี่ยนได้รวมไว้ในรายได้จากการออกอากาศและค่าใช้จ่ายในการออกอากาศ รายการเหล่านี้เป็นการแลกเปลี่ยนเวลาโฆษณากับรายการภาพยนตร์ สินค้าหรือบริการ (Goodman and Lorensen 1978: 66)



### ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์และสิทธิ์ที่ไม่มีตัวตนอื่น ๆ

สิทธิ์ที่ไม่มีตัวตน หมายถึง สิทธิการใช้สิ่งของ สิทธิในการผลิตหรือจำหน่ายสินค้าหรือ สิทธิอย่างอื่น ซึ่งไม่ใช่กรรมสิทธิ์ในสิทธิ์ที่มีตัวตน

โดยทั่วไป สิทธิ์ที่ไม่มีตัวตนอาจแยกได้ 2 ประเภท ดังนี้ (พยอม สิงห์เสนห์ 2528: 238-239)

1. สิทธิ์ที่มีอายุการใช้จำกัด ซึ่งถูกจำกัดโดยสัญญา โดยบทบัญญัติของกฎหมาย หรือโดยสภาพของสิทธิ์นั้นเอง ได้แก่ สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ สัมปทาน สิทธิการเช่า เป็นต้น
2. สิทธิ์ที่มีอายุการใช้งานไม่จำกัด ได้แก่ เครื่องหมายการค้า ค่าความนิยม การตัดจำหน่ายสิทธิ์ที่ไม่มีตัวตน จะแตกต่างกันออกไปตามประเภท โดยปกติแล้วมัก นิยมตัดออกตามระยะเวลาที่คาดว่าจะได้รับประโยชน์จากสิทธิ์ที่ไม่มีตัวตนนั้น หรือตามข้อกำหนด ของกฎหมายแล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

ในวิทยานิพนธ์ จะกล่าวอธิบายถึงสิทธิ์ที่ไม่มีตัวตนในส่วนที่สอดคล้องกับหัวข้อวิทยานิพนธ์ ดังนี้

1. ลิขสิทธิ์ (Copyrights) เป็นสิทธิพิเศษซึ่งรัฐบาลให้แก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดในการคัดลอก และจัดพิมพ์จำหน่ายบทประพันธ์ ภาพเขียน แผนที่ และงานศิลปะอื่น ๆ ราคาทุนของลิขสิทธิ์ที่จะนำมาบันทึกในบัญชีคือ ค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นที่จ่ายไปเพื่อให้ได้ลิขสิทธิ์มา ถ้ากิจการซื้อลิขสิทธิ์จากผู้อื่น ราคาทุนของลิขสิทธิ์ ได้แก่ ราคาซื้อลิขสิขณ์นั้น (หลักการบันทึกบัญชีสิทธิ์ที่ไม่มีตัวตนเป็นไป ทำนองเดียวกับสิทธิ์ถาวร คือ ใช้ราคาทุนเป็นหลัก ราคาทุนหมายถึงค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อ จัดหาหรือซื้อทรัพย์สิน)

2. สัมปทาน (Franchises) โดยปกติเป็นสัญญาซึ่งรัฐบาลตกลงให้สิทธิแก่กิจการค้า ดำเนินงานอันเกี่ยวกับทรัพย์สินของรัฐบาล เช่น สัมปทานป่าไม้ สัมปทานเดินรถ เป็นต้น ราคาทุนของสัมปทานก็คือ ค่าใช้จ่ายในการขอสัมปทาน ถ้ากิจการค้าต้องจ่ายเงินสัมปทานเป็นเงินก้อนใหญ่ ให้รัฐบาล จำนวนเงินที่จ่ายไปนี้ให้เติบโตไว้ในบัญชีสัมปทาน สัมปทานที่มีอายุจำกัดควรตัดบัญชี ให้หมดไปภายในอายุสัมปทานนั้น ส่วนสัมปทานที่ไม่มีกำหนดเวลา ไม่จำเป็นต้องตัดบัญชีแต่อย่างใด สัมปทานประเภทที่รัฐบาลอาจยกเลิกเมื่อใดก็ได้ที่สุดแล้วแต่จะเห็นสมควร ควรตัดบัญชีให้หมดภายใน ระยะเวลาอันสั้นที่สุด ส่วนค่าสัมปทานที่กำหนดให้จ่ายทุก ๆ ปี ตามเกณฑ์รายได้ ควรถือเป็นค่าใช้จ่ายของปีนั้น ๆ

3. ข้อตกลงให้ใช้สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ และสัมปทาน (Licence and Royalty Contracts) กิจการค้าอาจขอใช้สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสัมปทานของผู้อื่นโดยจ่ายค่าธรรมเนียมให้แก่เจ้าของ เป็นงวด ๆ ค่าธรรมเนียมที่จ่ายไปย่อมถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ในกรณีที่กิจการค้าจ่ายเงินให้แก่เจ้าของสิทธิเป็นเงินก่อนล่วงหน้า จำนวนเงินที่จ่ายไปย่อมถือเป็นสิทธิ์ที่ไม่มีตัวตนซึ่ง

ต้องตัดบัญชีให้หมดภายในกำหนดเวลาตามข้อตกลง หรือภายในระยะเวลาที่จะได้รับประโยชน์ แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

4. ค่าใช้จ่ายรอตัดบัญชี (Deferred Charge) หมายถึง ค่าใช้จ่ายเพื่อบริการหรือสิ่งของ ซึ่งต้องตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งงวดบัญชี เช่น ค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนา ค่าใช้จ่ายซ่อมแซมซึ่งมีเป็นจำนวนมาก เป็นต้น

ในส่วน of สถานีโทรทัศน์ รายการภาพยนตร์หรือละครที่จะนำมาฉายออกอากาศ โดยปกติทางสถานีโทรทัศน์จะทำการซื้อรายการภาพยนตร์หรือละครไว้ล่วงหน้าก่อนที่จะจัดผังรายการ เพื่อขายโฆษณาต่อไป รายการภาพยนตร์หรือละครจึงถือเป็นสินค้าชนิดหนึ่งของสถานีโทรทัศน์ ซึ่งเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทหนึ่ง

ตาม FASB No.63 เรื่อง Financial Reporting by Broadcasters ได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีไว้ดังต่อไปนี้

1. สถานีโทรทัศน์ จะบันทึกข้อตกลงให้ใช้ลิขสิทธิ์รายการโทรทัศน์ (License agreement for program material หรือ Television Film License Agreements) เป็นสิทธิที่ซื้อหรือกลุ่มของสิทธิ ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์

2. ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์จะบันทึกเป็นสินทรัพย์และหนี้สินสำหรับการได้มาซึ่งสิทธิการใช้ ภายใต้ข้อผูกมัดตามข้อตกลง เมื่อระยะเวลาตามข้อตกลงได้เกิดขึ้น พร้อมกับเงื่อนไขดังต่อไปนี้

2.1 ทราบต้นทุนของรายการหรือสามารถกำหนดได้อย่างมีเหตุผล

2.2 วัสดุภาพยนตร์ (Program Material) ได้รับแล้วตามเงื่อนไขของข้อตกลง

2.3 ภาพยนตร์เรื่องดังกล่าวจะต้องเป็นการฉายออกอากาศแต่เพียงสถานีโทรทัศน์เดียว ในช่วงเวลาที่ตกลงกัน การฉายออกอากาศภายหลังจากช่วงเวลาตกลงกันของสถานีโทรทัศน์อื่นจะไม่มีผลกระทบต่อเงื่อนไข

3. ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์ควรจะแยกเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเวลาของการนำไปใช้ ส่วนหนี้สินที่เกิดขึ้นควรแยกระหว่างหนี้สินหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ซึ่งขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของระยะเวลาชำระหนี้

4. สถานีโทรทัศน์ ควรแสดงรายการสินทรัพย์และหนี้สินที่เกิดจากลิขสิทธิ์ภาพยนตร์ด้วยวิธีใดวิธีหนึ่ง

4.1 แสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบัน (Present Value)

4.2 แสดงหนี้สินด้วยมูลค่าขั้นต้น (Gross Amount) หมายถึง มูลค่าตามที่ระบุ

ในสัญญา

5. ค่าใช้จ่ายทั้งหมดของภาพยนตร์ ควรจะบันทึกส่วนไปให้ภาพยนตร์แต่ละรายการของแต่ละชุด ซึ่งโดยปกติระบุไว้ในสัญญา ดังนั้นลิขสิทธิ์ ควรจะตัดจำหน่ายบัญชีตามเกณฑ์ของจำนวนครั้งที่ฉาย เว้นแต่ข้อตกลงของภาพยนตร์การ์ตูน หรือรายการทำนองเดียวกันนั้นไม่ได้จำกัดจำนวนครั้งที่ฉาย อาจจะต้องจำหน่ายบัญชีตลอดระยะเวลาของข้อตกลง เพราะจำนวนครั้งที่ฉาย



ออกฉายไม่อาจกำหนดได้

6. ภาพยนตร์ความยาวขนาดปานกลาง (Feature Programs) ควรตัดจำหน่ายบัญชี โดยใช้เกณฑ์รายการต่อรายการ อย่างไรก็ตามการตัดจำหน่ายบัญชีแบบเหมาเป็นชุด (Package) ก็อาจจะเหมาะสม ซึ่งการตัดจำหน่ายบัญชีใช้เกณฑ์รายการต่อรายการเช่นกัน ส่วนภาพยนตร์ที่ฉายเป็นตอน ๆ (Program-Series) ควรตัดจำหน่ายบัญชีเป็นตอน ๆ เช่นเดียวกัน ถ้าการฉายออกอากาศในครั้งแรกทำรายได้ให้แก่สถานีโทรทัศน์มากกว่าการนำออกฉายซ้ำครั้งต่อไป ก็ควรใช้วิธีการตัดจำหน่ายบัญชีโดยวิธีเร่ง (Accelerated Method) อย่างไรก็ตามวิธีการตัดจำหน่ายบัญชีด้วยวิธีเส้นตรง (Straight-Line Method) อาจจะใช้ได้หากสามารถคาดได้ว่าการออกฉายแต่ละครั้งจะไม่ทำให้รายได้แตกต่างกัน

7. ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์ที่แสดงไว้ในงบดุล ควรจะแสดงไว้ด้วยราคาต้นทุนที่ยังไม่ได้ตัดจำหน่ายบัญชีหรือมูลค่าประมาณที่คาดว่าจะขายได้จริงสุทธิ (Estimated Net Realizable Value) แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า ตามความเหมาะสมของแต่ละประเภท เช่น รายการต่อรายการ เหมาเป็นชุด ตอน ๆ (Series) เป็นต้น ถ้าหากว่าฝ่ายจัดการคาดว่ารายการต่าง ๆ ที่จะนำออกฉายจะให้ผลประโยชน์น้อยลง ก็อาจจำเป็นต้องตัดจำหน่ายลิขสิทธิ์ฯ ที่เหลืออยู่จากราคาทุนไปสู่มูลค่าประมาณที่อาจขายได้จริงสุทธิ ซึ่งจะก่อให้เกิดราคาทุนใหม่และผลต่างระหว่างราคาทุนกับราคาประมาณที่อาจขายได้จริงสุทธิควรจะเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด

#### ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับลิขสิทธิ์ภาพยนตร์

British Broadcasting Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับรายการโทรทัศน์คงเหลือ (ประกอบด้วยรายการที่ซื้อมา รายการที่ผลิตเสร็จ รายการระหว่างผลิต) ดังนี้

ต้นทุนการผลิตรายการต่าง ๆ ที่จ่ายให้บุคคลภายนอกและจะโอนไปในปีข้างหน้า ประกอบด้วยค่าจ้างศิลปิน ค่าสิ่งอำนวยความสะดวก ค่าลิขสิทธิ์บทประพันธ์ ค่าออกแบบและตกแต่งฉาก ต้นทุนเหล่านี้แสดงไว้ด้วยมูลค่าหลังจากได้หักเงินอุปถัมภ์ค่าใช้จ่ายดังกล่าวแล้วจากหน่วยงานอื่น ต้นทุนนี้จะยกไปและถือเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานเมื่อได้นำรายการโทรทัศน์ฉายออกอากาศ

ต้นทุนเกี่ยวกับบุคลากร และต้นทุนอื่น ๆ ของรายการถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานในปีที่ค่าใช้จ่ายเหล่านั้นเกิดขึ้น

ต้นทุนของภาพยนตร์จะคิดเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานโดยใช้เกณฑ์อัตราที่ลดลงตามจำนวนครั้งของการออกอากาศในช่วงเวลาของสัญญา (BBC ANNUAL REPORT 1986: 126)

Columbia Broadcasting System (CBS Inc.) ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับ Program Rights for Television Broadcast ไว้ดังนี้

ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์ที่ซื้อหรือรายการโทรทัศน์ที่ผลิตเอง ที่จะออกอากาศทางโทรทัศน์ภายใน 1 ปี ได้แยกไว้เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน ส่วนที่ยังไม่ออกอากาศภายใน 1 ปี ได้แสดงไว้เป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน ค่าลิขสิทธิ์ฯ จะถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อรายการเหล่านั้นได้นำออกอากาศแล้ว (CBS ANNUAL REPORT 1989: 34)

National Broadcasting Company (NBC ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของ General Electric Company) ได้เปิดเผยถึงนโยบายเกี่ยวกับ Television Program Cost ไว้ดังนี้

NBC บันทึกต้นทุนของรายการที่ผลิตและสิทธิของการออกอากาศรายการทางโทรทัศน์ (Rights to Broadcast) เป็นรายจ่ายฝ่ายทุนเมื่อได้จ่ายเงินหรือเมื่อรายการพร้อมที่จะออกอากาศแล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นก่อน ต้นทุนเหล่านี้จะตัดจำหน่ายบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายโดยใช้เกณฑ์รายได้ที่คาดว่าจะได้รับ (Projected Revenues) หรือถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเห็นว่ารายการนั้นไม่มีค่าอีกต่อไป (GE ANNUAL REPORT 1989: 58)

Australian Broadcasting Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ (รายการโทรทัศน์ที่ซื้อมา รายการโทรทัศน์ที่ผลิตแล้วเสร็จและอยู่ระหว่างผลิต พัสดุคงเหลือ) ไว้ดังนี้

สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าที่คาดว่าจะขายได้จริงสุทธิแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า สำหรับรายการโทรทัศน์ที่ผลิตแล้วเสร็จและรายการโทรทัศน์ที่อยู่ระหว่างผลิตได้รวมค่าแรงงานทางตรงและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องหักด้วยเงินที่ได้รับจากผู้จ้างผลิตรายการ ส่วนค่าใช้จ่ายการผลิตที่เกี่ยวข้องถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดรายการ ต้นทุนของรายการโทรทัศน์จะถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อได้ออกอากาศแล้ว พัสดุคงเหลือที่มีมูลค่า 100 ดอลลาร์ หรือต่ำกว่า จะไม่ถือเป็นพัสดุคงเหลือประจำปี ส่วนต้นทุนของรายการวิทยุจะถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ เนื่องจากโดยปกติรายการวิทยุจะออกอากาศหลังจากผลิตเสร็จไม่นาน ดังนั้นสินค้าคงเหลือสำหรับรายการวิทยุในขณะใดขณะหนึ่งจึงมีเป็นจำนวนน้อย (ABC ANNUAL REPORT 1989: 83)

Cox Broadcasting Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับ Broadcasting Program Rights ดังนี้

สิทธิของการที่จะนำรายการภาพยนตร์ออกอากาศได้บันทึกด้วยจำนวนค่าธรรมเนียมที่จะต้องชำระทั้งหมดภายใต้ข้อตกลง และจะถือเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานโดยใช้เกณฑ์รายการภาพยนตร์ที่ใช้ไป ในส่วนที่คงเหลืออยู่และยังไม่ได้ตัดจำหน่ายบัญชีและคาดว่าจะถือเป็นค่าใช้จ่าย

ดำเนินงานในปีต่อไปให้แยกไว้เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน นอกจากนั้นให้แยกเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน  
หนี้สินที่เกี่ยวกับลิขสิทธิ์ภาพยนตร์จะไม่คำนวณดอกเบี้ยรวมไว้ด้วย เพราะว่าไม่มีนัยสำคัญ

(Goodman and Lorensen 1978: 65)

Metromedia, Inc. ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับ Film License  
Right ดังนี้

ลิขสิทธิ์ฯ ได้แสดงเป็นสินทรัพย์ในราคาทุนคู่กับหนี้สินที่เกิดขึ้นเมื่อข้อตกลงมีผลบังคับใช้  
ข้อตกลงได้กำหนดระยะเวลาของการใช้และหรือจำนวนครั้งที่สามารถออกอากาศได้ ลิขสิทธิ์ฯ จะ  
ตัดจำหน่ายบัญชีในอัตราที่ลดน้อยถอยลงตามตารางมาตรฐานตลอดอายุของข้อตกลง หนี้สินที่เกิดขึ้น  
ได้แยกเป็นหนี้สินหมุนเวียนและหนี้สินระยะยาวตามระยะเวลาของการชำระหนี้ (Goodman and  
Lorensen 1978: 67)

#### การบัญชีเกี่ยวกับการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

ในสภาพความเป็นจริงของธุรกิจ แม้ลูกหนี้ส่วนใหญ่จะชำระหนี้เมื่อถึงกำหนดหรือตาม  
ความคาดหมายไว้ แต่มีบางส่วนไม่ชำระหนี้และในทางปฏิบัติจะไม่สามารถระบุได้แน่ชัดว่าลูกหนี้  
รายใดจะไม่ชำระหนี้จนกว่าจะถึงกำหนดชำระหรือได้มีการทวงจนถึงที่สุดแล้ว ทำให้มูลค่าลูกหนี้  
ที่แสดงในงบการเงินมีจำนวนสูงกว่าความเป็นจริง ดังนั้นจึงต้องมีการประมาณจำนวนหนี้ที่คาด  
ว่าจะเรียกเก็บไม่ได้ขึ้นจำนวนหนึ่งกันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญซึ่งมีลักษณะเป็นบัญชีปรับมูลค่า  
นำไปหักลดบัญชีลูกหนี้ เพื่อให้แสดงมูลค่าสุทธิที่ใกล้เคียงกับมูลค่าตามความจริง วิธีการประมาณ  
หนี้สงสัยจะสูญที่นิยมกันมี 3 วิธี

1. คำนวณเป็นร้อยละของยอดขาย ส่วนใหญ่มักนิยมคิดเป็นร้อยละของยอดขายเชื่อ  
เนื่องจากสัมพันธ์โดยตรงกับลูกหนี้ กิจการจะต้องวิเคราะห์จากประสบการณ์ที่ผ่านมาเกี่ยวกับ  
จำนวนลูกหนี้ที่เก็บไม่ได้
2. คำนวณเป็นร้อยละของยอดลูกหนี้ โดยทำการแยกอายุหนี้แต่ละราย เพื่อประมาณ  
หนี้สูญจากยอดดังกล่าว โดยคิดอัตราร้อยละตามลำดับเวลาที่ค้างชำระ
3. คำนวณโดยพิจารณาจากลูกหนี้แต่ละราย จะรวมเฉพาะรายที่คาดว่าจะเรียกเก็บ  
ไม่ได้เท่านั้น เป็นหนี้สงสัยจะสูญ วิธีนี้ไม่เหมาะสมสำหรับธุรกิจที่มีลูกหนี้มากมาย

เนื่องจากมีความแตกต่างในวิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งแต่ละกิจการ  
เลือกใช้ได้ จึงมีความจำเป็นที่กิจการต้องเปิดเผยให้ทราบถึงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตั้งค่า  
เผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

### ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

- บริษัทแสดงลูกหนี้การค้าโดยหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งเป็นจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้จากลูกหนี้ที่มีอยู่ทั้งสิ้น โดยประมาณจากประสบการณ์การเรียกเก็บหนี้ในอดีตควบคู่กับการวิเคราะห์ฐานะลูกหนี้ปัจจุบัน (สมาคมนักบัญชีฯ 2522: 12)

- Cobe Laboratories, Inc.

สำรองหนี้สูญประมาณด้วยวิธีประเมินฐานะปัจจุบันของบัญชีลูกหนี้ประกอบด้วยประวัติของลูกหนี้ (Goodman and Lorensen 1978: 131)

### เงินลงทุนในหลักทรัพย์

เมื่อธุรกิจมีเงินสดคงเหลือเป็นจำนวนมากเกินกว่าความต้องการที่จะใช้หมุนเวียนก็มักจะนำเงินไปหาดอกผลชั่วคราวในลักษณะที่จะเปลี่ยนกลับเป็นเงินสดได้รวดเร็วและไม่ขาดทุน เช่น ซื้อตั๋วสัญญาใช้เงินระยะสั้น หุ้นกู้หรือหุ้นทุนที่ซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ เรียกว่า หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ส่วนหลักทรัพย์ที่ซื้อไว้ด้วยวัตถุประสงค์อื่น เช่น เพื่อเข้าควบคุมงานของบริษัทอื่น จะไม่จัดว่าเป็นเงินลงทุนชั่วคราว และไม่ถือเป็นหลักทรัพย์หมุนเวียน แต่นำไปแสดงไว้ภายใต้หัวข้อสินทรัพย์อื่นหรือเงินลงทุนระยะยาว

หลักการบัญชีและการรายงานหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดอาจสรุปได้ดังนี้ (สมาคมนักบัญชีฯ 2531: 3-10)

1. หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดให้จัดแบ่งเป็นสินทรัพย์หมุนเวียน หรือสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน แล้วแต่วัตถุประสงค์ของการถือหลักทรัพย์นั้น
2. ให้แสดงหลักทรัพย์หุ้นทุนในความต้องการของตลาดในงบดุลด้วยราคาทุนรวม หรือราคาตลาดรวมที่ต่ำกว่า ซึ่งคำนวณ ณ วันงบดุล หากราคาทุนรวมสูงกว่าราคาตลาดรวม ให้ลงรายการส่วนต่างในบัญชีขาดทุน (กำไร) ที่ยังไม่เกิดขึ้นของหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดประเภทหมุนเวียน (ไม่หมุนเวียน)
3. ผลขาดทุน (กำไร) ตามข้อ 2 ให้นำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง หากเป็นหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดประเภทหมุนเวียน แต่ในกรณีที่เป็นหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดประเภทไม่หมุนเวียน ให้นำไปรวมในส่วนของผู้ถือหุ้น และแสดงเป็นรายการแยกต่างหาก
4. รายการเครดิตของข้อ 3 ให้เครดิตไว้ในบัญชีค่าเผื่อการลดราคาหลักทรัพย์ ซึ่ง

เป็นบัญชีปรับมูลค่า (Valuation Account) นำไปแสดงหักจากบัญชีหลักทรัย์ในความต้องการของตลาดในงบดุล

5. ในกรณีที่มีการโอนหลักทรัย์หุ้นระหว่างประเภทหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน ให้บันทึกการโอนหลักทรัย์ที่เกี่ยวข้องตามราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า ณ วันที่โอนหลักทรัย์นั้น หากราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุน ราคาตลาดจะเป็นราคาทุนใหม่ และให้ลงบัญชีผลต่างเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้ว และให้นำไปรวมในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการโอนนั้นด้วย

6. ในกรณีที่มีการลดราคาหลักทรัย์หุ้นในความต้องการของตลาด เพราะราคาตลาดรวมต่ำกว่าราคาทุนรวม หากเวลาต่อมาราคาตลาดรวมกลับสูงขึ้น ให้ปรับราคาหลักทรัย์สูงขึ้นได้ด้วยจำนวนเงินไม่เกินกว่าราคาทุนเดิม โดยผลต่างที่เกิดขึ้นให้ถือเป็นรายได้อื่นแสดงในงบกำไรขาดทุนของงวดนั้น

นอกจากนี้ควรมีการเปิดเผยนโยบายบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในหลักทรัย์ในเรื่องเกี่ยวกับ

1. ราคาทุนรวมและราคาตลาดรวมของหลักทรัย์ ณ วันสิ้นงวด
2. จำนวนกำไรขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งนำไปคำนวณ

กำไรสุทธิ

3. เกณฑ์ของราคาทุนที่ใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้ว (ได้แก่ ราคาทุนเฉลี่ย เข้าก่อน-ออกก่อน หรือวิธีอื่น)

4. จำนวนเปลี่ยนแปลงในบัญชีค่าเพื่อการลดราคาหลักทรัย์ที่นำไปแสดงในส่วนของผู้ถือหุ้นและที่นำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิ

#### ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

Columbia Broadcasting System (CBS Inc.) ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับ Cash Equivalents and Marketable Securities ไว้ดังนี้

บริษัทฯ จัดตราสารที่มีสภาพคล่องสูง ซึ่งจะครบกำหนดภายในระยะเวลา 3 เดือนหรือน้อยกว่า รวมทั้งดอกเบี้ยค้างรับที่มีอยู่เป็นสินทรัย์ที่มีมูลค่าเสมือนเงินสด ส่วนหลักทรัย์ในความต้องการของตลาดประกอบด้วยตัวเงินคลังของสหรัฐอเมริกา ตราสารที่ซื้อขายในตลาดหลักทรัย์บัตริภาณี (Tax-exempt Securities) และตัวเงินหรือพันธบัตรของกิจการต่าง ๆ เนื่องจากบริษัทฯ ต้องการได้รับผลตอบแทนจากเงินลงทุนที่สูงขึ้น บริษัทฯ ได้จัดทำสัญญาในการขายและซื้อคืนหลักทรัย์ดังกล่าวข้างต้น ดังนั้นจากที่มีสัญญาซื้อคืนในการขายหลักทรัย์ดังกล่าว บริษัทฯ จึงไม่บันทึกบัญชี ส่วนเงินที่ได้จากการขายหลักทรัย์จะบันทึกเป็นสินทรัย์ที่มีมูลค่าเสมือนเงินสด และภาระที่จะต้องซื้อคืนหลักทรัย์ได้บันทึกบัญชีเป็นหนี้หมุนเวียน



หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดที่หวังผลตอบแทนระยะยาวได้แยกไว้เป็นเงินลงทุนระยะยาวโดยแสดงไว้ในราคาทุน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 1988 หลักทรัพย์เหล่านี้มีราคาตลาดต่ำกว่าราคาทุนประมาณ 24.3 ล้านดอลลาร์ สำหรับหลักทรัพย์อื่น ๆ ในความต้องการของตลาดได้แสดงไว้เป็นสินทรัพย์หมุนเวียน โดยแสดงไว้ด้วยราคาทุนรวมหรือราคาตลาดรวมแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดที่แสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนได้รวมดอกเบี้ยค้างรับทั้งหลักทรัพย์ระยะสั้น และหลักทรัพย์ระยะยาว (CBS ANNUAL REPORT 1989: 34)

- หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดแสดงไว้ตามราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดอื่น ๆ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นพันธบัตรของรัฐบาล และที่รัฐบาลค้ำประกันแสดงไว้ตามราคาทุน ส่วนเงินลงทุนถือหุ้นบริษัทในเครือ แสดงในราคาทุน ส่วนเงินปันผลที่ประกาศถือเป็นรายได้ในแต่ละปี (สมาคมนักบัญชีฯ 2522: 11-12)

#### การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคา

สินทรัพย์ถาวร อันได้แก่ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง ทรัพย์สินที่มีตัวตนของกิจการ ซึ่งมีคุณลักษณะดังนี้ (สมาคมนักบัญชีฯ 2530: 2)

1. มีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิตจำหน่ายสินค้า ให้บริการ ให้ผู้อื่นเช่า ใช้ในการบริหารงาน และอาจรวมถึงสิ่งที่มีไว้เพื่อใช้บำรุงรักษาหรือซ่อมแซมทรัพย์สินดังกล่าว
2. ได้มาหรือสร้างขึ้นเอง โดยมีความตั้งใจว่าจะใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นต่อเนื่องตลอดไป
3. ไม่ตั้งใจที่จะขายในการดำเนินงานตามปกติ

โดยปกติการบันทึกรายการสินทรัพย์ถาวรจะถือเกณฑ์ราคาทุนของสินทรัพย์ ซึ่งประกอบด้วยราคาซื้อและค่าใช้จ่ายโดยตรงต่าง ๆ ที่ทำให้ทรัพย์สินนั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ถ้าหากกิจการใช้ราคาอื่นในการบันทึกราคาทรัพย์สิน เช่น ราคาที่ตั้งใหม่ ก็จำเป็นต้องเปิดเผยถึงวิธีที่เลือกใช้นี้พร้อมเหตุผล

สินทรัพย์ถาวรส่วนมากจะหมายถึงทรัพย์สินซึ่งคาดว่าจะใช้ประโยชน์ได้มากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีและมีอายุการใช้งานจำกัดนอกจากที่ดิน สำหรับวิธีการบัญชีที่ใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปมีหลายวิธีด้วยกัน การเลือกวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและประมาณอายุการใช้งานของสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมสภาพเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจตามความเหมาะสมของลักษณะธุรกิจแต่ละประเภท ดังนั้นการเปิดเผยถึงวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้งานโดยประมาณ หรืออัตราค่าเสื่อมราคา จึงเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินประเมินฐานะการเงิน

และเปรียบเทียบระหว่างกิจการได้

วิธีการทางบัญชีในการคำนวณค่าเสื่อมราคาที่นิยมใช้กันอยู่ในปัจจุบัน ได้แก่

1. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราคงที่ตามวิธีเส้นตรง (Straight-line Method) เหมาะสำหรับสินทรัพย์ที่มีการเสื่อมสภาพไปตามระยะเวลามากกว่าที่จะเสื่อมสภาพเพราะการใช้งานและเป็นการเสื่อมสภาพไปเท่า ๆ กันทุกปี การคิดค่าเสื่อมราคาวิธีนี้ง่ายและสะดวก

2. การคิดค่าเสื่อมราคาในอัตราลดลง (Decreasing Charge Method) ซึ่งมีหลายวิธีด้วยกัน เช่น วิธีผลรวมจำนวนปี ยอดลดลงทวีคูณ เป็นต้น การคิดค่าเสื่อมลักษณะดังกล่าวจะมีผลให้ค่าเสื่อมราคาในปีแรกสูงและค่อย ๆ ลดลงตามลำดับ จนถึงปีสุดท้ายของการใช้งานจึงเหมาะกับสินทรัพย์ที่มีประสิทธิภาพสูงในระยะแรกและประโยชน์ที่ได้ในระยะหลังไม่แน่นอน หรือสินทรัพย์ที่ขึ้นอยู่กับสมมติฐาน

#### ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

British Broadcasting Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคาดังนี้

ค่าใช้จ่ายสำหรับสินทรัพย์ถาวรที่มากกว่า 1,000 ปอนด์ จะบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน และค่าเสื่อมราคาจะตัดออกเท่ากันทุกปีตลอดอายุการใช้งานที่ประมาณขึ้น การคิดค่าเสื่อมราคาเริ่มต้นตั้งแต่ติดตั้งเสร็จ (ที่ดินไม่มีการคิดค่าเสื่อมราคา) อายุการใช้งานที่ประมาณขึ้นเป็นดังต่อไปนี้

- |  |                  |
|--|------------------|
| 1. อสังหาริมทรัพย์และอาคารตามสัญญาเช่าระยะยาว            | 50 ปี            |
| 2. อสังหาริมทรัพย์และการปรับปรุงอาคารตามสัญญาเช่าระยะยาว | 15 ปี            |
| 3. ที่ดินและอาคารตามสัญญาเช่าระยะสั้น                    | ตลอดอายุของสัญญา |
| 4. เครื่องส่งและเครื่องกำเนิดพลังงาน                     | 20 ปี            |
| 5. เครื่องจักรที่เกี่ยวข้องกับการออกอากาศ                | 7 ปี             |
| 6. คอมพิวเตอร์ เครื่องประกอบฉากและเครื่องเสียง           | 5 ปี             |
| 7. รถยนต์  | 4 ปี             |

(BBC ANNUAL REPORT 1989: 67)

Columbia Broadcasting System, Inc. ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ อาคารและอุปกรณ์ ไว้ดังนี้

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์บันทึกด้วยราคาทุน การปรับปรุงสินทรัพย์ให้ดีขึ้นจะบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ค่าใช้จ่ายสำหรับบำรุงรักษาและซ่อมแซมที่ไม่ทำให้อายุการใช้งานของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ตัดจ่ายหรือขายจะตัดออก

จากบัญชีพร้อมกับค่าเสื่อมราคาสะสม ส่วนกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจะบันทึกในงวดปัจจุบัน ค่าเสื่อมราคาคำนวณโดยวิธีเส้นตรงตลอดอายุการใช้งานจริงที่ประมาณขึ้น ค่าเสื่อมราคาในปี 1988 1987 และ 1986 มีจำนวน 54.3 59.3 และ 46.3 ล้านดอลลาร์ ตามลำดับ (CBS ANNUAL REPORT 1989: 35)

Metromedia, Inc. ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคา ดังนี้

เป็นนโยบายของบริษัทที่ถือว่าการทำใหม่หรือปรับปรุงสินทรัพย์ให้ดีขึ้นจะไปเพิ่มราคาทุนของสินทรัพย์นั้น ราคาทุนของสินทรัพย์ที่ขายไปจะตัดออกพร้อมกับค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์นั้น ส่วนกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายสินทรัพย์จะนำไปเพิ่มหรือหักจากรายได้จากการขาย

สินทรัพย์ที่มีตัวตนจะคิดค่าเสื่อมราคา โดยวิธีเส้นตรงตลอดอายุการใช้งานที่ประมาณขึ้นของสินทรัพย์

อัตราค่าเสื่อมราคามีดังต่อไปนี้ : อาคาร  $2\frac{1}{2}$  - 10 % เครื่องมือออกอากาศ 5-16 % อุปกรณ์การโฆษณา 8.3-11.1 % การปรับปรุงให้ดีขึ้นตามสัญญาเช่าตลอดอายุงานของการเช่า เครื่องมือ เฟอร์นิเจอร์และอื่น ๆ 10-33 % (Goodman and Lorensen 1978: 67)

Australian Broadcasting Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวร ดังนี้

ค่าเสื่อมราคาคำนวณด้วยวิธีเส้นตรงสำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท และตัดออกตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น สินทรัพย์ถาวรจะเริ่มคิดค่าเสื่อมราคาในเดือนถัดมานับจากวันที่ได้สินทรัพย์มา ต้นทุนหรือการตีราคาของสัญญาเช่าที่ดิน อาคาร และการปรับปรุงให้ดีขึ้นจะตัดจำหน่ายบัญชีตลอดอายุของสัญญาเช่าหรือตลอดอายุการใช้งานที่คาดไว้แล้วแต่อย่างไรก็ตามจะสั้นกว่า ส่วนค่าบำรุงรักษา ค่าซ่อมแซม และการสร้างใหม่ที่มีมูลค่าน้อย และไม่ทำให้สินทรัพย์ดีขึ้นหรือทำให้มีประสิทธิภาพในการใช้งานดีขึ้น ถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายการ (ABC ANNUAL REPORT 1989: 82-83)

#### การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

กิจการที่มีการติดต่อกับต่างประเทศเมื่อมีการติดต่อซื้อขายสินค้าหรือบริการย่อมทำให้เกิดรายการทางบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศ การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศก็เพื่อให้งบการเงินใช้หน่วยวัดมูลค่าเป็นหน่วยเดียวกันทั้งหมด ทั้งทรัพย์สิน หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่าย ดังนั้น เมื่อมีการแปลงค่าเงินตราสกุลหนึ่งเป็นอีกสกุลหนึ่ง ควรต้องเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้



ในการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศนั้นไว้ด้วย ทั้งบัญชีต่าง ๆ ที่ปรากฏในงบดุลและรายการในบัญชี กำไรขาดทุนว่าการใช้อัตราใดแปลงค่าเพราะอัตราที่ใช้ในการแปลงค่ามีหลายอัตราด้วยกัน เช่น อัตราแลกเปลี่ยนปัจจุบัน (Current Rate) ซึ่งได้แก่ อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ในงบดุล หรือ อัตราแลกเปลี่ยนในอดีต (Historical Rate) หมายถึง อัตราแลกเปลี่ยนในวันที่เกิดรายการ หรือเหตุการณ์ นอกจากนี้กิจการควรเปิดเผยถึงนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับกำไรขาดทุนอันเกิดจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศด้วย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะไม่กล่าวถึงหลักการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศสำหรับงบการเงิน ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ และการซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า

หลักการบัญชีสำหรับรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ (สมาคมนักบัญชีฯ 2529: 46)

1. ให้แปลงค่าและบันทึกรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินบาท โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ
2. ณ วันสิ้นงวด ให้รายงานรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนั้น
3. ให้รับรู้ส่วนต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งเกิดจากการชำระรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศระยะสั้นของกิจการ ในบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น (ยกเว้นตามที่ระบุไว้ในข้อ 5)
4. ให้รับรู้ส่วนต่างของอัตราแลกเปลี่ยน สำหรับการแปลงค่ารายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศระยะยาวของกิจการในบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น (ยกเว้นตามที่ระบุไว้ในข้อ 5) อย่างไรก็ตามกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนนี้อาจตั้งพักรอการตัดบัญชีและค่อยรับรู้เป็นรายได้ในงวดปัจจุบันและอนาคตอย่างมีหลักเกณฑ์ตามระยะเวลาที่เหลือของรายการนั้น ๆ สำหรับขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนอาจตั้งพักรอการตัดบัญชีเพื่อรับรู้ในงวดอนาคต หากมีเหตุผลเพียงพอที่คาดว่าจะขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนนี้จะไม่เกิดขึ้นอีกในอนาคต
5. ในกรณีที่รัฐบาลประกาศลดค่าเงินบาท การบันทึกรายการต่าง ๆ ให้ใช้มาตรฐานการบัญชีและการรายงานสำหรับผลการปรับปรุงระบบการแลกเปลี่ยนเงินตรา ฉบับลงวันที่ 10 มกราคม 2528

"รายการที่เป็นตัวเงิน" (Monetary Items) หมายถึง รายการเงินสด สิทธิเรียกร้องให้ชำระเงิน พันธะที่จะต้องจ่ายชำระเงินและรายการอื่นในงบดุลที่จำนวนเงินได้กำหนดไว้แน่นอน โดยไม่คำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของระดับราคา (สมาคมนักบัญชีฯ 2532: 52)

### ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

British Broadcasting Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับแปลงค่าเงินตราต่างประเทศดังนี้

สินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ได้แสดงค่าเป็นเงิน Sterling ด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ 31 มีนาคม (ปีสิ้นสุด 31 มีนาคม) กำไรและขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวด และผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากกิจกรรมทางการค้าให้รวมอยู่ในงบรายได้ค่าใช้จ่าย บัญชีกำไรขาดทุนของสาขาต่างประเทศให้แปลงค่าเป็นเงิน Sterling ณ อัตราวันสิ้นเดือน ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากงบการเงินรวมให้ปรับปรุงโดยตรงกับเงินสำรอง (BBC ANNUAL REPORT 1989: 67)

### การตั้งเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จ

ในการว่าจ้างพนักงานทำงาน นอกจากคิดค่าตอบแทนให้ในลักษณะเงินเดือนแล้ว กิจการยังอาจจัดให้มีกองทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จพนักงานเพื่อเป็นสวัสดิการ โดยทั่วไปเงินทุนเลี้ยงชีพ หมายถึง เงินที่กิจการหักจากเงินได้รายเดือนของพนักงานเพื่อสะสมไว้ และจ่ายเงินให้พนักงานเมื่อครบกำหนดเวลา หรือเมื่อออกจากงานพร้อมทั้งดอกเบี้ยที่เกิดขึ้น ทั้งนี้กิจการอาจจ่ายสมทบให้อีกส่วนหนึ่ง ส่วนบำเหน็จ หมายถึง เงินที่บริษัทจัดสรรไว้ เพื่อจ่ายให้พนักงานครั้งเดียวเมื่อออกจากงาน

หลักปฏิบัติเกี่ยวกับเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จอาจแยกเป็น 2 กรณี

1. กิจการไม่ได้แยกเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จต่างหากจากกิจการ (สมาคมนักบัญชี 2524: 1-3)
  - 1.1 กิจการมีเงินทุนเลี้ยงชีพเป็นเงินที่กิจการหักออกจากเงินเดือนพนักงาน/กิจการจ่ายสมทบ และจ่ายเงินให้พนักงานเมื่อครบกำหนดเวลาหรือเมื่อออกจากงานพร้อมทั้งดอกเบี้ยที่เกิดขึ้น
    - 1.1.1 ส่วนที่หักจากเงินเดือนพนักงาน ให้รวมอยู่ในยอดค่าใช้จ่ายประเภทเงินเดือนและค่าจ้าง
    - 1.1.2 ส่วนที่กิจการจ่ายสมทบ ให้แยกเป็นค่าใช้จ่ายประเภทเงินสมทบเงินทุนเลี้ยงชีพ
    - 1.1.3 เงินทุนเลี้ยงชีพและดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นตามข้อ 1.1.1 และ 1.1.2 ให้แสดงเป็นรายการหนี้สินในงบดุล
  - 1.2 กิจการมีเงินบำเหน็จที่จัดสรรไว้ เพื่อจ่ายให้พนักงานครั้งเดียวเมื่อออก

จากงาน เงินที่กิจการจัดสรรถือเป็นค่าใช้จ่ายเงินบำเหน็จที่กิจการจ่ายในงวด ส่วนเงินที่จัดสรรและยังไม่ได้จ่ายให้พนักงานให้แสดงเป็นหนี้สินรายการหนึ่งในงบดุล

2. กิจการมีการจัดตั้งกองทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จพนักงานแยกต่างหากจากกิจการ โดยจัดตั้งตามพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ. 2530 มีหลักเกณฑ์พอสรุปได้ดังนี้

2.1 กองทุน หมายถึง กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งนายจ้างและลูกจ้างร่วมกันจัดตั้งขึ้นประกอบด้วยเงินที่ลูกจ้างจ่ายสะสม เงินที่นายจ้างจ่ายสมทบ รวมทั้งเงินหรือทรัพย์สินอื่นที่มีผู้อุทิศให้ และผลประโยชน์จากเงินหรือทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อเป็นหลักประกันแก่ลูกจ้างในกรณีที่ลูกจ้างตายหรือลาออกจากงาน หรือลาออกจากกองทุน

2.2 การจัดตั้งกองทุนให้ยื่นจดทะเบียน ณ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง และกองทุนที่จดทะเบียนแล้วให้มีฐานะเป็นนิติบุคคล ในการจัดการกองทุนให้มีผู้จัดการกองทุน ซึ่งได้แก่บริษัท เงินทุนหรือบริษัทหลักทรัพย์ที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการลงทุน โดยจัดการกองทุนให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2532) ออกตามความใน พ.ร.บ. กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ. 2532

2.3 เงินทุนสำรองเลี้ยงชีพลูกจ้างที่ได้จัดตั้งขึ้นตามกฎกระทรวงฉบับที่ 162 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ก่อนวันที่ พ.ร.บ. นี้ใช้บังคับ ถ้าประสงค์จะให้ เป็นกองทุนตาม พ.ร.บ. นี้ ให้ยื่นจดทะเบียนเป็นกองทุนพร้อมทั้งยื่นขอ นำเงินทุนเลี้ยงชีพดังกล่าวเข้ากองทุนต่อนายทะเบียนภายใน 1 ปี นับแต่วันที่กฎกระทรวงใช้บังคับ (28 มิถุนายน 2532) โดยจ่ายสมทบเข้ากองทุนทั้งหมดในครั้งเดียว

2.4 เงินทุนสำรองเลี้ยงชีพลูกจ้างที่นายจ้างได้จัดสรรหรือสำรองไว้ และหรือที่ลูกจ้างได้สะสมไว้แยกต่างหากจากเงินอื่น ๆ เพื่อใช้ในกรณีที่ลูกจ้างออกจากงาน ซึ่งได้จัดตั้งขึ้นก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ถ้าประสงค์จะให้ เป็นกองทุนตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ยื่นจดทะเบียนเป็นกองทุนพร้อมทั้งยื่นขอ นำเงินทุนเลี้ยงชีพลูกจ้างดังกล่าวเข้ากองทุนต่อนายทะเบียนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่กฎกระทรวงใช้บังคับ (28 มิถุนายน 2532) และจ่ายสมทบเข้ากองทุนทั้งหมดในครั้งเดียวหรือจ่ายสมทบเข้ากองทุนภายใน 10 ครั้ง หรือ 10 รอบระยะเวลาบัญชี โดยแต่ละครั้งหรือแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีต้องจ่ายสมทบอย่างน้อยเท่ากับจำนวนเงินทุนสำรองเลี้ยงชีพลูกจ้างทั้งหมดหารด้วยจำนวนปีที่ได้

#### ตัวอย่างการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

- บริษัทมีเงินทุนเลี้ยงชีพสำหรับพนักงานที่ได้รับการบรรจุเป็นพนักงานประจำแล้วทุกคน โดยพนักงานต้องจ่ายเข้ากองทุนนี้เป็น 5 % ของเงินเดือน และบริษัทคิดสมทบให้ด้วยจำนวนเท่ากัน ส่วนของพนักงานที่จ่ายเข้าเงินทุนได้รับดอกเบี้ยตอบแทนในอัตราร้อยละ 9 ต่อปี ส่วนของบริษัท

ที่คิดสมทบให้ได้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของแต่ละปี (สมาคมนักบัญชี 2522: 15)

American Broadcasting Companies, Inc. ได้เปิดเผยนโยบายบัญชีเกี่ยวกับ กองทุนบำเหน็จดังนี้

สิทธิเงินบำเหน็จสำหรับจ่ายให้พนักงานเมื่อออกจากงาน ซึ่งมีอยู่ก่อนตั้งกองทุนฯ จะต้องตัดจ่ายตลอดระยะเวลาไม่เกิน 30 ปี เป็นนโยบายของบริษัทที่ตั้งกองทุนบำเหน็จเป็นต้นทุน ค่าจ้าง (Goodman and Lorensen 1978: 65)

### การคำนวณกำไรต่อหุ้น

กำไรต่อหุ้นเป็นข้อมูลที่นิยมใช้ในการประเมินผลการดำเนินงานที่ผ่านมา เพื่อประมวล ความสามารถในการดำเนินงานในอนาคตและตัดสินใจลงทุน การเปิดหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการ คำนวณกำไรต่อหุ้นจึงเป็นสิ่งจำเป็น

โดยปกติกำไรสุทธิที่นำมาคำนวณกำไรต่อหุ้นจะเป็นยอดกำไรสุทธิที่ปรากฏในรายงาน การเงิน ยกเว้นในกรณีที่มีการจ่ายเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ ยอดกำไรที่นำมาคำนวณกำไร สุทธิต่อหุ้น จะเท่ากับยอดกำไรตามรายงานการเงินหักด้วยเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิ ส่วนจำนวนหุ้น สามัญที่นำมาหารยอดกำไรจะแตกต่างกันไปแต่ละกรณี (Finney and Miller 1967: 408) การคำนวณหากำไรต่อหุ้นที่นิยมใช้กันทั่วไปมีดังนี้

1. กรณีที่จำนวนหุ้นสามัญไม่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดปี จำนวนหุ้นสามัญที่จะนำมาหาร ยอดกำไรสุทธิจะเท่ากับจำนวนหุ้นสามัญที่ออกจำหน่ายแล้ว ณ วันสิ้นปี

2. กรณีที่ในระหว่างปี จำนวนหุ้นสามัญมีการเพิ่มอย่างมีนัยสำคัญจนมีผลให้ทุนของ กิจการเพิ่มขึ้น จำนวนหุ้นสามัญที่นำมาหารกำไรสุทธิใช้วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตามระยะเวลา สำหรับกรณีที่มีการชำระค่าหุ้นสามัญเพียงบางส่วนรวมอยู่ด้วย ควรเทียบหุ้นดังกล่าวเป็นหุ้นสามัญ ชำระเต็มมูลค่าแล้ว แต่ถ้ามีการชำระค่าหุ้นเพิ่มให้เทียบหุ้นสามัญชำระแล้วบางส่วนนั้นเป็นหุ้นสามัญ ชำระตามมูลค่าที่อาจเทียบได้ และถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักตามเวลาที่ออกอยู่

3. ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงจำนวนหุ้นสามัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการจ่ายหุ้นปันผลหรือ แบ่งแยกหุ้นในระหว่างปี การคำนวณกำไรสุทธิต่อหุ้นควรใช้จำนวนหุ้นที่มีอยู่ ณ วันสิ้นปี

### ตัวอย่างการเปิดเผยการคำนวณกำไรต่อหุ้น

Cox Broadcasting Corporation ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับกำไรต่อหุ้น ดังนี้

กำไรสุทธิต่อหุ้นคำนวณโดยหารกำไรสุทธิหลังจากหักเงินปันผลหุ้นบุริมสิทธิด้วยจำนวนหุ้นสามัญถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักที่ออกระหว่างปี กำไรต่อหุ้นที่อาจจะลดลงเต็มที่อันเป็นผลมาจากสิทธิการซื้อหุ้น (Stock Options) ที่มีอยู่นั้นไม่มีผลที่มีนัยสำคัญ (Goodman and Lorensen 1978: 66)

Metromedia Inc. ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวกับกำไรต่อหุ้นดังนี้

กำไรขั้นพื้นฐานต่อหุ้นใช้เกณฑ์ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของจำนวนหุ้นสามัญที่มีอยู่ และการลดลงของสิทธิการซื้อหุ้นถูกกำหนดด้วยราคาตลาดถัวเฉลี่ยในระหว่างงวด การลดลงอย่างเต็มที่ของกำไรต่อหุ้นใช้เกณฑ์ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของจำนวนหุ้นที่มีอยู่ และการลดลงของสิทธิการซื้อหุ้นถูกกำหนดโดยราคาตลาดของหุ้นสามัญ ณ วันสิ้นงวด (Goodman and Lorensen 1978: 67)