



การเปรียบเทียบนโยบายและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีระหว่างสถานีโทรทัศน์กับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

จากการศึกษาแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของสถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ ในประเทศไทยจะพบว่าแต่ละสถานีโทรทัศน์ ได้เลือกใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันออกไป และมีการเปิดเผยวิธีการบัญชีที่เลือกใช้น้อยแตกต่างกันด้วย ซึ่งอาจแบ่งการเปิดเผยนโยบายการบัญชีของสถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ โดยอาศัยความเพียงพอในการเปิดเผยได้ดังนี้

1. สถานีโทรทัศน์ที่ไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ได้แก่ สถานีโทรทัศน์ช่อง L ทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่อาจทราบได้ว่าข้อมูลที่ประมวลขึ้นได้จัดทำตามหลักการบัญชีทั่วไปหรือไม่ เมื่อเป็นเช่นนี้ข้อมูลทางการเงินที่ใช้ในการวิเคราะห์อาจคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ซึ่งจะส่งผลถึงการวิเคราะห์เพื่อประกอบการตัดสินใจ

2. สถานีโทรทัศน์ที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีบางส่วน ได้แก่ สถานีโทรทัศน์ช่อง T แม้จะมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้บ้าง แต่ก็มีเพียงบางส่วนของนโยบายการบัญชีที่ควรเปิดเผยเท่านั้น ข้อมูลที่ได้จึงยังไม่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินเท่าที่ควร

3. สถานีโทรทัศน์ที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีค่อนข้างสมบูรณ์ ได้แก่ สถานีโทรทัศน์ช่อง S ได้เปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญ ๆ ไว้เกือบทั้งหมดเพียงพอที่ผู้ใช้งบการเงินจะนำไปวิเคราะห์เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจเกี่ยวกับฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการ

ในบทนี้ผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีของสถานีโทรทัศน์ในประเทศไทยว่าถูกต้องหรือสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่อย่างไรประกอบกับการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอหรือไม่ เรียงตามหัวข้อนโยบายการบัญชีที่ควรเปิดเผยดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 4 ยกเว้นสถานีโทรทัศน์ช่อง V เนื่องจากข้อมูลที่ได้รับไม่เพียงพอ

การรับรู้รายได้

ในวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของสถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ จะรับรู้รายได้จากการขายเวลาเมื่อได้ออกอากาศให้แล้ว ไม่ว่าจะมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีไว้หรือไม่ก็ตาม ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีเรื่องการรับรู้รายได้จากการให้บริการ โดยวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ โดยจะรับรู้รายได้ไปตามเกณฑ์มูลค่าของการให้บริการและต้นทุนที่เกี่ยวข้อง

วิธีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายได้โดยทั่วไปจะมีการกล่าวถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้ว่าเลือกใช้หลักเกณฑ์ใด เช่น รายได้และค่าใช้จ่ายบันทึกโดยใช้เกณฑ์คงค้าง เว้นแต่.....บันทึกบัญชีโดยใช้เกณฑ์เงินสด เป็นต้น ผู้เขียนเห็นว่าสำหรับธุรกิจสถานีโทรทัศน์เป็นธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะ เพื่อให้ผู้ซึ่งบการเงินได้เข้าใจกับวิธีการบัญชีที่เลือกใช้มากขึ้นนอกจากเปิดเผยถึงเกณฑ์ที่ใช้บันทึกบัญชีแล้ว ควรอธิบายถึงวิธีการรับรู้รายได้ของสถานีฯ เพิ่มเติมด้วย เช่น รายได้และค่าใช้จ่ายบันทึกบัญชีโดยใช้เกณฑ์คงค้าง โดยสถานีฯ จะรับรู้รายได้จากการขายเวลาเมื่อมีการออกอากาศให้แล้ว เป็นต้น

การแลกเปลี่ยนโฆษณา

ในวิธีปฏิบัติทางบัญชีของสถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ จะรับรู้รายได้จากการแลกเปลี่ยนโฆษณาเมื่อสถานีฯ ได้ออกอากาศให้แล้ว และบันทึกค่าใช้จ่ายหรือสินทรัพย์เมื่อได้รับบริการหรือได้สินทรัพย์มา โดยใช้มูลค่าของการแลกเปลี่ยนของบริการหรือสินทรัพย์ที่ได้กับอัตราค่าโฆษณาของแต่ละสถานีโทรทัศน์ในแต่ละช่วงเวลา ซึ่งก็สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับการแลกเปลี่ยนที่มีได้เป็นตัวเงิน (Accounting for Nonmonetary Transactions)

ส่วนขั้นตอนการบันทึกบัญชีเมื่อเกิดรายการ ควรจะแยกประเภทบัญชีให้ถูกต้องเพื่อประโยชน์ในการแสดงรายการในงบการเงิน ดังนี้

1. สถานีฯ โฆษณาให้คู่สัญญาก่อน

Dr...	ลูกหนี้แลกเปลี่ยนโฆษณา (สินทรัพย์หมุนเวียนอื่น)	xx
	Cr... รายได้แลกเปลี่ยนโฆษณา (รายได้จากการขายเวลา)	xx

2. เมื่อสถานีฯ ได้รับบริการหรือทรัพย์สิน

Dr...	ค่าใช้จ่าย/ทรัพย์สิน	xx
	Cr... เจ้าหนี้แลกเปลี่ยนโฆษณา (หนี้สินหมุนเวียนอื่น)	xx

3. คู่สัญญาจะทำการแลกเปลี่ยนเสร็จรับเงินซึ่งกันและกัน โดยทางสถานีฯ จะล้างบัญชี

ข้างต้นดังนี้

Dr...	เงินสด	xx
	Cr... ลูกหนี้แลกเปลี่ยนโฆษณา	xx
Dr...	เจ้าหนี้แลกเปลี่ยนโฆษณา	xx
	Cr... เงินสด	xx

ในทางปฏิบัติทางสถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ จะทำการแลกเปลี่ยนใบเสร็จรับเงินกับ คู่สัญญา ในมูลค่าของบริการที่ใช้ที่ใกล้เคียงกัน ตัวอย่างเช่น สถานีฯ ช่อง 5 ทำการแลกเปลี่ยน กับบริษัท A ภายในวงเงิน 600,000 บาท แต่บริษัท A ใช้บริการไปแล้ว 400,000 บาท ในขณะที่ทางสถานีฯ ใช้บริการไปเพียง 350,000 บาท และทางสถานีฯ ได้บันทึกบัญชีในชั้นตอนข้อ 1 และ 2 ตามลำดับ เมื่อมีการแลกเปลี่ยนซึ่งกันและกันก็จะทำการแลกเปลี่ยนเป็นมูลค่า 350,000 บาท โดยล้างบัญชีข้างต้นผ่านบัญชีเงินสดด้วยจำนวนเดียวกัน ส่วนจำนวนที่เหลืออีก 50,000 บาท จะคงเหลืออยู่ในบัญชีลูกหนี้แลกเปลี่ยนโฆษณาของสถานีฯ ต่อไปเพื่อรอแลกเปลี่ยนใบเสร็จรับเงินในคราวหน้าหากมีการใช้บริการซึ่งกันและกันในมูลค่าใกล้เคียงกัน แต่จากการศึกษาพบว่า บางสถานีฯ จะทำการแลกเปลี่ยนใบเสร็จรับเงินซึ่งกันและกันเมื่อใกล้ครบวงเงินตามสัญญาแลกเปลี่ยนฯ จึงมีผลทำให้ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนโฆษณาต่างอยู่ในบัญชีของสถานีฯ นานกว่าที่ ควรจะเป็น หากสถานีฯ มีเจตนาที่เท่ากับสถานีฯ ช่วยคู่สัญญาชะลอการเสียภาษีการค้า ดังนั้นจึง น่าจะมีมาตรการอย่างใดอย่างหนึ่งที่ออกโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไว้ถือปฏิบัติ

อนึ่งในกรณีที่สถานีฯ ให้ผู้จัดรายการมาช่วยปรับปรุงรายการ เช่น รายการข่าว เป็นต้น แล้วทำสัญญาแลกเปลี่ยนซึ่งกันและกัน โดยผู้จัดรายการจะออกค่าใช้จ่ายในส่วนของรายการที่ตน ผลิตขึ้นทั้งหมด เพื่อแลกกับเวลาที่สถานีฯ ให้ แล้วนำไปขายเพื่อเป็นรายได้ของตน ในทางปฏิบัติบัญชี สถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ ควรจะบันทึกรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดจากรายการนี้ทั้งหมด เนื่องจากเวลา (Time) ถือเป็นสินทรัพย์อย่างหนึ่งของสถานีฯ โดยบันทึกรายได้และค่าใช้จ่ายด้วยจำนวนเดียวกัน ซึ่งมูลค่าที่ใช้บันทึกจะคำนวณโดยนำอัตราค่าโฆษณาต่อนาที คูณจำนวนเวลาที่ให้ผู้จัดรายการ หลังจากนั้น จึงทำการแลกเปลี่ยนใบเสร็จรับเงินซึ่งกันและกัน เช่นเดียวกับการแลกเปลี่ยนโฆษณาทั่วไป

ส่วนการเปิดเผยรายการแลกเปลี่ยนที่มีใช่เป็นตัวเงินไว้ในงบการเงิน อาจจะเปิดเผย ไว้ในตอนท้ายของนโยบายการบัญชี เรื่องการรับรู้รายได้ เช่น สถานีฯ จะรับรู้รายได้ค่าขายเวลา เมื่อได้ออกอากาศแล้ว สำหรับรายได้จากการแลกเปลี่ยนเวลาได้ใช้มูลค่ายุติธรรมโดยได้รวมอยู่ใน รายได้ค่าขายเวลาซึ่งเป็นไปตามหลักปฏิบัติทั่วไปสำหรับธุรกิจสถานีโทรทัศน์ เป็นต้น

ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น ๆ

ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์

ในการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับลิขสิทธิ์ภาพยนตร์ สถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ เลือกวิธีการปฏิบัติ ซึ่งแยกออกได้เป็น 2 วิธี ดังนี้

1. ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ซื้อภาพยนตร์มาทั้งจำนวน ไม่ว่าจะนำออกฉายภายใน งวดนั้นหรือไม่ก็ตาม ได้แก่ สถานีโทรทัศน์ช่อง T การเลือกปฏิบัติโดยวิธีนี้เป็น การปฏิบัติที่ผิดไป

จากข้อสมมติฐานพื้นฐานของการบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับการเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายกับรายได้ (Matching Concept) ซึ่งใช้สำหรับวัดผลการดำเนินงานสำหรับช่วงเวลาหนึ่ง โดยการเปรียบเทียบความพยายาม (วัดด้วยค่าใช้จ่าย) กับความสำเร็จ (วัดด้วยรายได้) ดังนั้นการที่ทางสถานีโทรทัศน์ช่อง T บันทึกลดต้นทุนลิขสิทธิ์ตลอดจนค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนเมื่อเกิดรายการ โดยไม่คำนึงถึงว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากลิขสิทธิ์ จะได้รับแล้วหรือไม่ เป็นการปฏิบัติที่ผิดไปจากหลักการบัญชี อันมีผลทำให้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานไม่ตรงต่อความจริง

2. ถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้แก่ สถานีโทรทัศน์ช่อง L ได้แสดงไว้ภายใต้รายการสินค้าคงเหลือ และสถานีโทรทัศน์ช่อง S ได้แสดงไว้เป็นรายการลิขสิทธิ์ภาพยนตร์และเทปคงเหลือ นอกจากต้นทุนค่าลิขสิทธิ์โดยตรงแล้ว ทั้ง 2 สถานีฯ ยังได้รวมต้นทุนทางตรงอื่น ๆ เช่น ค่าพากซ์ ค่าแปลบท เป็นต้น ตลอดจนผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศด้วย เข้าไว้ในรายการภาพยนตร์คงเหลือหรือรายการลิขสิทธิ์และเทปคงเหลือด้วย โดยตัดจำหน่ายบัญชีด้วยวิธีเส้นตรงตามตอนของภาพยนตร์ที่นำออกฉายออกอากาศแล้ว

ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น เป็นวิธีปฏิบัติทางบัญชีของสถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ ในเรื่องเกี่ยวกับการบันทึกลิขสิทธิ์ฯ ตามข้อตกลงในการนำรายการภาพยนตร์มาฉายออกอากาศ วิธีปฏิบัติทางบัญชียังไม่เป็นไปในแนวเดียวกัน ซึ่งจะทำให้งบการเงินไม่สามารถเปรียบเทียบได้ ดังนั้นสถานีฯ ต่าง ๆ ควรจะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในแนวทางเดียวกัน โดยบันทึกลิขสิทธิ์ฯ เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วยมูลค่าขั้นต้น (Gross Amount) บวกด้วยค่าใช้จ่ายทางตรงที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการนำเข้า ค่าแปลบท ค่าพากซ์ แต่จะให้รวมผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเข้าเป็นต้นทุนลิขสิทธิ์ฯ หรือจะถือผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนฯ เป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน ตามมาตรฐานการบัญชีสำหรับการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศนั้น ผู้เขียนเห็นว่าผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในส่วนที่เกี่ยวข้องเนื่องจากการซื้อลิขสิทธิ์ภาพยนตร์ต่างประเทศ ควรรับรู้เป็นกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในงวดที่เกิดรายการนั้น

สำหรับการตัดจำหน่ายบัญชี ควรตัดจำหน่ายลิขสิทธิ์ฯ ตามตอนภาพยนตร์ที่นำฉายออกอากาศแล้วด้วยวิธีเร่ง (Accelerated Method) หรือวิธีเส้นตรง (Straight-Line) ก็แล้วแต่ความเหมาะสม ส่วนการแยกบัญชีลิขสิทธิ์ฯ ควรแยกเป็นสินทรัพย์ประเภทหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน เนื่องจากสามารถกำหนดได้ล่วงหน้าว่าภาพยนตร์เรื่องใดจะฉายออกอากาศได้เมื่อใด

ส่วนของการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเรื่องลิขสิทธิ์ภาพยนตร์หรือรายการละครคงเหลือ ควรเปิดเผยดังกล่าวไว้ในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ เพราะว่าการรายการโทรทัศน์ต่าง ๆ ที่จะฉายออกอากาศเปรียบเสมือนสินค้าของสถานีฯ ซึ่งมีความจำเป็นที่จะต้องเปิดเผยถึงวิธีการบัญชีที่เลือกใช้อย่างเพียงพอ โดยเปิดเผยถึงราคาต้นทุนที่ใช้บันทึกและการตัดจำหน่ายบัญชีตามเกณฑ์ตอนที่นำฉายออกอากาศหรือเกณฑ์ระยะเวลาและด้วยวิธีใด

สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น ๆ

สถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ ต่างก็มีสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่จะเปิดเผยหรือแสดงรายการในงบการเงินให้เข้าใจอย่างน้อยแค่ไหนขึ้นอยู่กับนโยบายของผู้บริหาร สำหรับสถานีโทรทัศน์ในประเทศไทยยังไม่มีการค้าความนิยมของสถานีฯ หรือการมีเครือข่าย (Network Affiliation Agreements) ดังเช่นในต่างประเทศ แล้วถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนด้วย เนื่องด้วยข้อจำกัดทางกฎหมายที่กำหนดว่า สถานีโทรทัศน์จะต้องดำเนินการโดยราชการและองค์การของรัฐบาลเท่านั้น ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 ดังนั้นคลื่นความถี่ทุกคลื่น สถานีโทรทัศน์ของรัฐบาลจะเป็นเจ้าของ หากเอกชนจะเข้ามาดำเนินการธุรกิจประเภทนี้ จะต้องขอใช้คลื่นความถี่ที่เหลืออยู่ของสถานีโทรทัศน์ของรัฐบาล โดยจ่ายค่าสัมปทานให้โดยปกติจะจ่ายเป็นรายปีตามตารางที่กำหนดในสัญญาตลอดอายุของสัญญา ดังที่ปรากฏในงบการเงิน เช่น ของสถานีโทรทัศน์ช่อง T จะรวมเป็นต้นทุนออกอากาศ (ค่าเช่าเวลา) ส่วนสถานีโทรทัศน์ช่อง L จะปรากฏอยู่ในงบต้นทุนขายเป็นค่าร่วมดำเนินการส่งโทรทัศน์สี เป็นต้น สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่นในส่วน of สถานีโทรทัศน์ช่อง S มีค่าใช้จ่ายรอดักบัญชีได้แก่ เทปโทรทัศน์รอดักบัญชี ได้เปิดเผยวิธีการบัญชีไว้ว่าตัดเป็นค่าใช้จ่ายตามอายุการใช้งานที่กำหนดโดยทางราชการ ในขณะที่สถานีโทรทัศน์ช่องอื่น ๆ มีวิธีปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องเดียวกันนี้ โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อใช้

ในเรื่องเทปโทรทัศน์ จะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายรอดักบัญชีหรือจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อใช้ ผู้เขียนเห็นว่าควรบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อใช้ เนื่องมาจากความสำคัญของรายการ (Materiality) ถ้าจะกล่าวในแง่ของจำนวนเงินของเทปโทรทัศน์ (Quantitative) เมื่อเปรียบเทียบกับสินทรัพย์รวมหรือรายได้ของธุรกิจสถานีโทรทัศน์นั้นว่าน้อยมาก และหากกล่าวถึงในลักษณะของรายการ (Qualitative) แล้ว เทปโทรทัศน์มีการใช้งานในลักษณะวัสดุสิ้นเปลือง อายุการใช้งานโดยเฉลี่ยไม่เกิน 1 ปี เทปก็จะขีดหรือยับทำให้ภาพไม่คมชัดหรือบางครั้งจะใช้บันทึกครั้งเดียวและเก็บเป็นต้นฉบับ เช่น ในการถ่ายทำข่าวหรือบันทึกรายการต่าง ๆ หลังจากตัดต่อรายการอาจจะบันทึกไว้เป็นแฟ้มข้อมูลต่อไป เป็นต้น

สำหรับค่าใช้จ่ายรอดักบัญชีอื่น ๆ (หากมี) ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีทั่วไป แล้วเปิดเผยไว้ในส่วนข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

การบัญชีเกี่ยวกับการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

ในทางปฏิบัติจะเห็นว่าสถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ จะประมาณหนี้สงสัยจะสูญจากลูกหนี้ที่คาดว่า จะเรียกเก็บไม่ได้ เนื่องจากธุรกิจโทรทัศน์มีหนี้สูญค่อนข้างจะน้อย อาจจะเป็นเพราะเป็นธุรกิจที่มี

ผู้ประกอบการน้อยราย วิธีประมาณหนี้สงสัยจะสูญก็ใช้วิธีพิจารณาตรวจสอบฐานะของลูกหนี้แต่ละราย และจำแนกอายุของหนี้ที่ค้างชำระ แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของสถานีโทรทัศน์ช่อง 5 มีการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในส่วนของลูกหนี้แยกเปลี่ยนโฆษณาซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่ไม่น่าจะเกิดขึ้น เนื่องจากการแลกเปลี่ยนโฆษณามีใช่เป็นรายการค้าปกติโดยทั่วไป แต่เป็นความต้องการของผู้แลกเปลี่ยนฯ กับทางสถานีฯ มีความต้องการใช้บริการซึ่งกันและกัน การที่ทางสถานีฯ มีบัญชีลูกหนี้แยกเปลี่ยนโฆษณาก็เนื่องจากคู่สัญญาได้ใช้บริการจากทางสถานีฯ ก่อน แต่ทางสถานีฯ ยังมิได้ใช้บริการจากคู่สัญญา การที่ทางสถานีฯ จะประมาณหนี้สงสัยจะสูญจากบัญชีลูกหนี้แยกเปลี่ยนฯ ตามหลักเกณฑ์ที่ใช้กับลูกหนี้การค้าอื่น ๆ ไม่น่าจะเหมาะสม หากทางสถานีฯ มิได้ไปใช้บริการของคู่สัญญาภายในระยะเวลาที่กำหนดในสัญญา ก็น่าจะเป็นความบกพร่องของทางสถานีฯ มิได้เป็นความบกพร่องในด้านของคู่สัญญา การประมาณหนี้สงสัยจะสูญที่เกิดจากบัญชีลูกหนี้แยกเปลี่ยนฯ จึงไม่เข้าหลักเกณฑ์การบัญชีเกี่ยวกับการตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ในกรณีที่สถานีโทรทัศน์ช่อง 5 มีบัญชีลูกหนี้แยกเปลี่ยนโฆษณา ค้างอยู่และสัญญาแลกเปลี่ยนหมดอายุ ก็ควรที่ฝ่ายการบัญชีจะเสนอผู้บริหารขออนุมัติตัดบัญชีลูกหนี้แยกเปลี่ยนต่อไป

ในส่วนของด้านการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน มีเพียงสถานีโทรทัศน์ช่อง 5 เท่านั้นที่เปิดเผยค่อนข้างสมบูรณ์ทั้งในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และเปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญในหมายเหตุประกอบงบการเงิน สำหรับสถานีโทรทัศน์อื่น ๆ ควรจะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี โดยเปิดเผยนโยบายการบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับการประมาณหนี้สงสัยจะสูญ และเปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากสถานีฯ นั้นแสดงลูกหนี้ในงบดุลด้วยมูลค่าสุทธิ จึงจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลที่สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

เงินลงทุนในหลักทรัพย์

ในด้านของเงินลงทุนของสถานีโทรทัศน์มี 2 สถานี คือ สถานีโทรทัศน์ช่อง T และสถานีโทรทัศน์ช่อง L มีทั้งเงินลงทุนซื้อหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ฯ และเงินลงทุนในบริษัทอื่น วิธีปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ฯ แสดงไว้ ณ วันที่ในงบดุลด้วยราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า ส่วนเงินลงทุนในบริษัทอื่น แสดงไว้ด้วยราคาทุน สำหรับความเพียงพอในการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินมีทั้งไม่เปิดเผย เช่น สถานีโทรทัศน์ช่อง L และเปิดเผยเป็นบางส่วน เช่น สถานีโทรทัศน์ช่อง T ถือว่าให้ข้อมูลไม่เพียงพอสำหรับวิเคราะห์งบการเงิน ดังนั้นจึงควรมีการเปิดเผยนโยบายบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนของสถานีฯ ให้มากขึ้น โดยเฉพาะเงินลงทุนในหลักทรัพย์หุ้นทุนในความต้องการของตลาด ควรเปิดเผยถึงราคาทุนหรือราคาตลาดรวม ณ วันสิ้นงวด จำนวนกำไรขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิ และเกณฑ์

ของราคาหุ้นที่ใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นแล้ว เป็นต้น

อย่างไรก็ตามการแสดงรายการของเงินลงทุนในงบการเงิน โดยเฉพาะเงินลงทุนซื้อ หลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ฯ ยังขึ้นอยู่กับนโยบายการลงทุนของสถานีโอททัศน์ ด้วยว่าหวังเงิน บันผลจากการลงทุนหรือกำไรจากการขายหุ้น (Capital Gain) เป็นหลัก หากสถานีโอททัศน์ มีนโยบาย ในการซื้อหุ้นไว้เพื่อหวังเงินบันผลจึงควรแสดงมูลค่าเงินลงทุนด้วยราคาหุ้นรวม แต่อาจเปิดราคา ตลาดรวมไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคา

แนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคาของสถานีโอททัศน์ใน ประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี แต่จะแตกต่างกันในด้านความเพียงพอในการ เปิดเผยข้อมูล บางสถานีโอททัศน์ มีการเปิดเผยข้อมูลซึ่งนับว่าสมบูรณ์และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เป็นอย่างมาก เช่น สถานีโอททัศน์ช่อง 5 เปิดเผยนโยบายการบัญชีไว้ในหัวข้อสรุปนโยบายการบัญชี ที่สำคัญข้อ 1.2 และ 1.3 ส่วนสถานีโอททัศน์ช่อง T เปิดเผยนโยบายการบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับ สินทรัพย์ถาวรและค่าเสื่อมราคาไว้ภายใต้หัวข้อสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ ข้อ 1.2 และ 1.3 เป็นการเปิดเผยที่ค่อนข้างสมบูรณ์ แต่ถ้าหากได้ระบุไว้โดยชัดเจนเลยว่าสินทรัพย์อะไรบ้างมีอายุ การใช้งานเท่าไร จะทำให้การเปิดเผยสมบูรณ์ยิ่งขึ้นกว่าที่กล่าวไว้เพียงว่า สถานีโอททัศน์ คิดค่าเสื่อม ราคาระหว่าง 5-20 % ตามประมวลรัษฎากร ในด้านของสถานีโอททัศน์ช่อง L ไม่มีการเปิดเผย นโยบายการบัญชีไว้เลยทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่อาจประเมินฐานะการเงินและเปรียบเทียบระหว่าง กิจการได้

เนื่องจากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นองค์ประกอบส่วนใหญ่ของสินทรัพย์รวมของกิจการ ดังนั้นจึงเป็นรายการที่มีความสำคัญในการแสดงฐานะการเงินของกิจการ การเปิดเผยถึงเกณฑ์ ราคาที่ใช้บันทึกและเกณฑ์การคิดค่าเสื่อมราคาจึงมีประโยชน์ เพราะจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินได้ใช้ คุลยนิมิตใจได้ดีขึ้นในการประเมินและตัดสินใจในเรื่องฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ สถานีโอททัศน์ ดังนั้นสถานีโอททัศน์ต่าง ๆ จึงควรเปิดเผยข้อมูลที่เพียงพอ โดยเปิดเผยถึง เกณฑ์ ที่ใช้ในการบันทึกเป็นราคาที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา อายุการใช้งานหรือ อัตราค่าเสื่อมราคา และค่าเสื่อมราคาทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชี

การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

ในวิธีปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ สถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ มีวิธีการปฏิบัติต่างกันไป ได้แก่

1. กรณีที่ไม่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

1.1 สถานีโทรทัศน์ช่อง T มีการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ และทำการปรับปรุงรายการสินทรัพย์และหนี้สินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นงวด กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนฯ บันทึกไว้ในงบกำไรขาดทุนของงวดที่เกิดขึ้น

1.2 สถานีโทรทัศน์ช่อง L มีการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการและวันชำระหนี้ โดยไม่มีปรับปรุงสินทรัพย์และหนี้สินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศ ณ วันสิ้นงวด กำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนฯ จะนำไปเพิ่มหรือลดมูลค่าทรัพย์สิน เช่น ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์ เป็นต้น

2. กรณีที่มีการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ได้แก่ สถานีโทรทัศน์ช่อง S มีการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ กำไรขาดทุนที่เกิดจากการปรับปรุงหนี้สิน ณ วันสิ้นงวด หรือจากการชำระหนี้จะนำไปปรับปรุงกับทุนลิขสิทธิ์ภาพยนตร์

การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศของรายการทางการค้าของสถานีโทรทัศน์นอกจากต้องปฏิบัติตามหลักการบัญชีทั่วไปที่ให้แปลงค่าและบันทึกรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการและวันสิ้นงวด ในส่วนของกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนฯ ที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวดและวันชำระหนี้ สถานีฯ สามารถเลือกปฏิบัติได้ตามความเหมาะสม โดยอาจเลือกปฏิบัติด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

1. รับรู้ส่วนต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนฯ ในบัญชีกำไรขาดทุนสำหรับงวด
2. รับรู้ส่วนต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนฯ เป็นบัญชีตั้งพักรอการตัดบัญชีตามหลักเกณฑ์

ระยะเวลาที่เหลืออยู่

3. ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์

อย่างไรก็ตามผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนฯ ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับลิขสิทธิ์ฯ ผู้เขียนได้กล่าวไว้ในข้อ 3 สำหรับผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนฯ ที่เกิดขึ้นเนื่องจากซื้อทรัพย์สินอื่น ๆ ขึ้นอยู่กับนโยบายการบัญชีของกิจการว่ามีวิธีปฏิบัติบัญชีอย่างไร สำหรับการเปิดเผยนโยบายที่เลือกใช้ไว้ควรเปิดเผยในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ในกรณีที่มีการตั้งรายการรอตัดบัญชีในงบการเงินสำหรับส่วนแตกต่างของอัตราแลกเปลี่ยนของรายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศระยะยาวให้เปิดเผยถึงจำนวนส่วนปรับปรุงการเปลี่ยนแปลงในบัญชีตั้งพักรอการตัดบัญชีจากวันต้นงวดถึงวันสิ้นงวดและจำนวนที่บันทึกในบัญชีกำไรขาดทุน



2. ถ้าส่วนแตกต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเกิดจากหนี้สินซึ่งใช้ในการจัดหาซึ่งสินทรัพย์นั้น และได้มีการรวมเข้าในมูลค่าที่เกี่ยวข้องนั้น ให้เปิดเผยจำนวนดังกล่าวที่เกิดขึ้นระหว่างงวดนั้น

การตั้งเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จ

ในต่างประเทศจะให้ความสำคัญกับการเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จมาก ส่วนในประเทศไทยจะมีการเปิดเผยข้อมูลเรื่องนี้จะมีเฉพาะกิจการขนาดใหญ่หรือกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ สำหรับสถานีโทรทัศน์ไทยยังไม่มีสถานีใดเปิดเผยนโยบายในเรื่องนี้ ซึ่งหากสถานีใดมีการจัดสวัสดิการในลักษณะเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จไม่ว่ารูปแบบใดก็ตาม ก็ควรจะเปิดเผยข้อมูลนี้ไว้อย่างน้อยก็เป็นภาพพจน์ที่ดีของกิจการ โดยเปิดเผยให้ทราบดังนี้

- 8.1 แจ้งนโยบายการบัญชีของกิจการเกี่ยวกับเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จและการตั้งกองทุน
- 8.2 แจ้งว่ามีเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จ ครอบคลุมพนักงานระดับใดบ้าง
- 8.3 ค่าใช้จ่ายเงินสมทบเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จในปีปัจจุบัน
- 8.4 สาระสำคัญเกี่ยวกับเงินทุนเลี้ยงชีพและบำเหน็จอันมีผลกระทบเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างงวด เช่น การเปลี่ยนแปลงวิธีการตัดบัญชีตัดจ่ายภาระเงินบำเหน็จ ก่อนเริ่มใช้ระเบียบเงินบำเหน็จ

การคำนวณกำไรต่อหุ้น

สถานีโทรทัศน์ที่ดำเนินการโดยเอกชนในรูปแบบจำกัด ควรมีการเปิดเผยวิธีการคำนวณกำไรต่อหุ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพิ่มเติมจากการที่บริษัทฯ ได้เสนอข้อมูลกำไรต่อหุ้น ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2519) ออกตามความในประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ลว. 24 พฤศจิกายน 2515 ยังเป็นการให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินไม่เพียงพอ อาจทำให้หลงผิดได้ ดังนั้นการเปิดเผยไว้อย่างชัดเจนจะทำให้มีการเปรียบเทียบกำไรต่อหุ้นระหว่างกิจการได้

จากการเปรียบเทียบวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีของสถานีโทรทัศน์ต่าง ๆ กับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น สามารถสรุปเป็นตารางเปรียบเทียบโดยย่อในหน้าถัดไป

ตารางที่ 2 เปรียบเทียบนโยบายการบัญชีของสถานีโทรทัศน์กับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

นโยบายการบัญชี	ช่อง T	ช่อง L	ช่อง V	ช่อง S	ตาม GAAP
การรับรู้รายได้	เมื่อออกอากาศให้แล้ว	เมื่อออกอากาศให้แล้ว	เมื่อออกอากาศให้แล้ว	เมื่อออกอากาศให้แล้ว	เมื่อได้ให้บริการแล้ว
การแลกเปลี่ยนโฆษณา					
- การรับรู้รายได้	เมื่อออกอากาศให้แล้ว	เมื่อออกอากาศให้แล้ว	-	เมื่อออกอากาศให้แล้ว	เมื่อได้ให้บริการแล้ว
- มูลค่าที่แลกเปลี่ยน	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่ายุติธรรม	-	มูลค่ายุติธรรม	มูลค่ายุติธรรม
ลิขสิทธิ์ภาพยนตร์	บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย	บันทึกเป็นสินทรัพย์	-	บันทึกเป็นสินทรัพย์	บันทึกเป็นสินทรัพย์
รายการรอดักบัญชี					
- เทปโทรทัศน์	บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย	บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย	บันทึกเป็นค่าใช้จ่าย	บันทึกเป็นสินทรัพย์รอดักบัญชี	ขึ้นอยู่กับ Materiality
การตั้งค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญ	ตรวจสอบฐานะลูกหนี้และจำแนกตามอายุหนี้ที่ค้างชำระ	ตรวจสอบฐานะปัจจุบันของลูกหนี้แต่ละราย	ตรวจสอบฐานะปัจจุบันของลูกหนี้แต่ละราย	ประมาณเป็นอัตราร้อยละเฉพาะลูกหนี้เอกชนที่ค้างชำระนานเกินกว่า 6 เดือน	- ร้อยละของยอดขาย - ร้อยละของยอดลูกหนี้ - พิจารณาลูกหนี้แต่ละราย

นโยบายการบัญชี	ช่อง T	ช่อง L	ช่อง V	ช่อง S	ตาม GAAP
เงินลงทุนใน ตลาดหลักทรัพย์	ราคาทุนรวม หรือราคาตลาด รวมแล้วแต่อย่าง ใดจะต่ำกว่า	-	-	-	ราคาทุนรวม หรือราคาตลาด รวมแล้วแต่อย่าง ใดจะต่ำกว่า
เงินลงทุนในบริษัท อื่น	ราคาทุน	ราคาทุน	-	-	ราคาทุน
สินทรัพย์ถาวร	ราคาทุนโดย รวมต้นทุนอื่นที่ เกี่ยวข้อง แต่ ไม่รวมดอกเบี้ย การกู้ยืม	ราคาทุนโดย รวมต้นทุนอื่นที่ เกี่ยวข้องและ ดอกเบี้ย การกู้ยืม	ราคาทุน	ราคาทุน	ราคาทุนโดย รวมต้นทุนอื่นที่ เกี่ยวข้องโดย ตรงและดอกเบี้ย การกู้ยืม
ค่าเสื่อมราคา	คำนวณโดยวิธี เส้นตรงตาม ประมวลรัษฎา- กร 5-20%	คำนวณโดยวิธี เส้นตรงตาม ประมวลรัษฎา- กร 5-20% ยกเว้นเครื่อง ส่งโทรทัศน์ อายุการใช้งาน 10 ปี	คำนวณโดยวิธี เส้นตรงตาม ประมวล รัษฎากร 5-20%	คำนวณโดยวิธี เส้นตรงตาม อายุการใช้งาน ทรัพย์สินแต่ละ ประเภท	- อัตราคงที่ ตามวิธีเส้นตรง - อัตราลดลง - ตามอายุการ ใช้งาน
การแปลงค่าเงิน ตราต่างประเทศ	แปลงค่า ณ วันที่เกิด รายการและวัน สิ้นงวด	แปลงค่า ณ วันที่เกิด รายการเท่านั้น	แปลงค่า ณ วันที่เกิด รายการและ วันสิ้นงวด	แปลงค่า ณ วันที่เกิด รายการและ วันสิ้นงวด	แปลงค่า ณ วันที่เกิด รายการและ วันสิ้นงวด

นโยบายการบัญชี	ช่อง T	ช่อง L	ช่อง V	ช่อง S	ตาม GAAP
	กำไรขาดทุน จากอัตราแลกเปลี่ยน เปลี่ยนๆ ถือเป็น รายได้หรือค่าใช้จ่าย ในงวด	กำไรหรือ ขาดทุนจาก อัตราแลกเปลี่ยน เปลี่ยนๆ จะนำ ไปปรับปรุงกับ มูลค่าของสิน ทรัพย์	-	กำไรขาดทุน จากอัตราแลกเปลี่ยน นำ ไปปรับปรุงกับมูลค่า ของสินทรัพย์ โดยเฉพาะลิขสิทธิ์ ถาวร	กำไรขาดทุน จากอัตราแลกเปลี่ยน อาจ เลือกปฏิบัติดังนี้ 1. รับรู้ในงวด 2. ตั้งพักรอตัด บัญชี 3. เป็นส่วนหนึ่ง ของราคาทุน ของสินทรัพย์
การตั้งเงินทุน เลี้ยงชีพและ บำเหน็จ	หักเงินเดือน พนักงานและ จ่ายเงินเมื่อออก จากงาน	-	-	จ่ายสมทบเข้า กองทุนบำเหน็จ ในอัตรา 10% ของเดือนพนักงาน แต่ละคน	ก. ไม่ได้แยก กองทุนฯ จาก กิจการ เงิน ที่สถานีฯ จ่าย สมทบเข้าเงิน ทุนเลี้ยงชีพ หรือจัดสรร ไว้เป็นเงิน บำเหน็จ ถือเป็น เป็นค่าใช้จ่าย ในงวดคู่กับ หนี้สิน

นโยบายการบัญชี	ช่อง T	ช่อง L	ช่อง V	ช่อง S	ตาม GAAP
การเปิดเผย นโยบายการบัญชี	บางส่วน	ไม่เปิดเผย	—	ค่อนข้างสมบูรณ์	<p>ข. แยกกองทุนฯ ต่างหาก เงินที่จ่าย สมทบ ถือเป็น ค่าใช้จ่ายใน งวด</p> <p>ถือเป็นส่วนหนึ่ง ของงบการเงิน ให้เปิดเผย อย่างชัดเจน กระทัดรัด โดย แสดงไว้ในตอน ต้นของหมายเหตุ ประกอบ งบการเงิน</p>

หมายเหตุ GGAP หมายถึง หลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles)