

การบัญชีการเงิน (Financial Accounting) อ.ธีระชัย สิริปัญญานนท์ (ตอนที่ 2)

1. หลักการรับรู้วัดมูลค่าและการเปิดเผย : รายได้ (สอบ *** หนีไม่พ้นออกแนวการขายฝาก ขายสินค้าแล้ว ยังคืนสินค้าได้ การรับรู้รายได้งานก่อสร้าง เป็นต้น)

การรับรู้รายได้ของธุรกิจขายสินค้า จะต้องเข้าหลักเกณฑ์เงื่อนไขครบทุกข้อดังนี้

1. กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
2. กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึง กระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
3. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
5. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นมาจากรายการบัญชีนั้นได้ อย่างน่าเชื่อถือ – ถ้าไม่รู้ต้นทุนขายจะไม่สามารถบันทึกรายได้ณะคะ

กรณีการขายสินค้าที่มีเงื่อนไขการติดตั้งโดยการติดตั้งเป็นเรื่องยากและมีส่วนสำคัญมากถ้าการติดตั้งยังไม่แล้วเสร็จก็ไม่ควรรับรู้เป็นรายได้

กรณีการขายโดยมีเงื่อนไขว่าสามารถส่งคืนได้ถ้าไม่พอใจสินค้าและกิจการไม่สามารถประมาณความน่าจะเป็นที่ผู้ซื้อจะคืนสินค้าได้นั้นก็ไม่ควรรับรู้รายได้จากการขายจนกว่าจะพ้นจากกำหนดของการส่งคืนสินค้าที่ขายไป แต่ถ้ากิจการสามารถประมาณความน่าจะเป็นของการที่ผู้ซื้อจะส่งคืนสินค้าได้ ก็สามารถรับรู้รายได้ได้ทันทีในเวลาที่ยขาย แต่ต้องรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับคืนสินค้าโดยประมาณข้อมูลในอดีตและปัจจัยอื่นๆประกอบ

การรับรู้รายได้การให้บริการ เมื่อผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้องรับรู้เป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น
3. กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันสิ้น รอบระยะเวลารายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ
4. กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

กิจการอาจกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการได้หลายวิธี ต้องเลือกใช้วิธีที่สามารถวัดระดับของบริการที่แล้วเสร็จได้อย่างน่าเชื่อถือตามการบัญชี อาจรวมถึง

1. การสำรวจงานที่ได้ทำแล้ว

2. อัตราส่วนของบริการที่ให้จนถึงปัจจุบันเทียบกับบริการทั้งสิ้นที่ต้องให้
3. สัดส่วนของต้นทุนที่เกิดขึ้นจนถึงปัจจุบันกับประมาณการต้นทุนทั้งสิ้น

* หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือกิจการต้องรับรู้รายได้ไม่เกินจำนวนค่าใช้จ่ายที่รับรู้ไปแล้วซึ่งคาดว่าจะได้รับคืน ซึ่งก็คือทำได้แค่เท่าทุน

ตัวอย่างเช่น (***) (สอบ)

สิ่งที่ประมาณการ	ทั้งโครงการ	%	ปีที่ 1	%	ปีที่ 2	
ยอดขาย	200	100%	90	100%	110	100%
ต้นทุน	160	80%	72	80%	88	80%
กำไรขั้นต้น	40	20%	18	20%	22	20%
% ของงานที่สำเร็จ			45%		55%	

สมมติว่าในปีที่ 1 รับเงินสดจากลูกค้ามาเพียง 80 ล้านบาทซึ่งน้อยกว่างานที่ทำสำเร็จ เวลวบันทึกรายการบัญชีให้บันทึกดังนี้

Dr. เงินสด	80	
		Cr. รายได้ค่าบริการ
		80
บันทึกรับเงินสดจากค่าบริการ		

Dr. ลูกหนี้การค้า	10	
		Cr. รายได้ค่าบริการ
		10
บันทึกการปรับปรุงรายได้ค่าบริการตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ		

สมมติว่าในปีที่ 1 รับเงินสดจากลูกค้ามา 120 ล้านบาทซึ่งมากกว่างานที่ทำสำเร็จ เวลวบันทึกรายการบัญชีให้บันทึกดังนี้

Dr. เงินสด	120	
		Cr. รายได้ค่าบริการ
		120
บันทึกรับเงินสดจากค่าบริการ		

Dr. รายได้ค่าบริการ	30	
		Cr. รายได้รับล่วงหน้า
		30
บันทึกการปรับปรุงรายได้ค่าบริการตามอัตราส่วนงานที่ทำเสร็จ		

2. หลักการรับรู้วัดมูลค่าและการเปิดเผย : งบแสดงฐานะการเงิน

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

รายการเทียบเท่าเงินสด หมายถึง เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูง ซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้และต้องมีความเสี่ยงที่ไม่สำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า จะถือเป็นรายการเทียบเท่าเงินสดได้ต่อเมื่อมีวันครบกำหนดในระยะเวลาสั้นคือ 3 เดือนหรือน้อยกว่านับจากวันที่ได้มา

*เงินลงทุนในหุ้นทุนไม่ถือเป็นรายการเทียบเท่าเงินสด

เงินฝากธนาคารหากมีการผูกพันจะไม่ถือเป็นเงินสดต้องแยกเป็นเงินฝากที่มีภาระผูกพัน

เช่น บริษัทมีพันธบัตรรัฐบาลถ้าไม่เกิน 3 เดือน ให้บันทึกอยู่ใน “เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด” แต่ถ้าเกิน 3 เดือนแล้วให้บันทึกอยู่ใน “เงินลงทุนชั่วคราว”

เงินลงทุนชั่วคราว

*** Save as ซะ

รายการ	Cost	Fair Value	Amortized	กำไรขาดทุนจากการปรับมูลค่า	
				P/L	B/S
ตราสารทุน					
เพื่อค้า		☺		☺	
เพื่อขาย OIC		☺			☺
เงินลงทุนทั่วไป	☺				
ตราสารหนี้					
เพื่อค้า		☺		☺	
เพื่อขาย OIC		☺			☺
รอครบกำหนด			☺		

เวลาซื้อ ซื้อมาด้วยราคา Cost พอถึงตอนสิ้นปีก็ให้ตีราคา ตามวิธีที่สรุปไว้ในตารางด้านบน

ลูกหนี้การค้า

ลูกหนี้การค้า ให้แสดงด้วยมูลค่าสุทธิหลังจากหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ จะต้องเปิดเผยจำนวนเงินที่คาดว่าจะเก็บไม่ได้และการนำลูกหนี้ไปขายหรือค้ำประกันหนี้สินในหมายเหตุ

สินค้ำคงเหลือ

สินค้ำคงเหลือประกอบด้วย

1. สินค้าสำเร็จรูป
2. งานระหว่างทำ
3. วัตถุดิบ
4. วัสดุคงเหลือ

การวัดค่า

1. ชื่อหรือผลิตวัดค่าด้วยราคาทุนต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพและต้นทุนอื่นๆที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน โดยต้นทุนของสินค้าอาจจะเป็นรายการดังต่อไปนี้

- ต้นทุนการซื้อ (รวมภาษี ค่าขนส่ง และค่าเคลื่อนย้าย) สุทธิจากส่วนลด
- ต้นทุนการแปลงสภาพ (รวมค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่และผันแปร)
- ต้นทุนอื่นที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าอยู่ในสถานที่และมีสภาพพร้อมขาย

2. กิจการควรวัดค่าสินค้าคงเหลือด้วยจำนวนที่ต่ำกว่าระหว่างราคาทุนและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ในวันสิ้นงวด หรือถ้าพูดอีกอย่างก็คือ สินค้าคงเหลือต้องตีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่อย่างใดจะต่ำกว่า (Lower of cost or net realizable value)

ดังนั้น มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value – NRV) = ราคาที่คาดว่าจะขายได้แล้วหัก ค่าใช้จ่ายที่อาจจะเกิดขึ้น เช่น

ราคาทุน (Cost)	100	
ราคาที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติ	106	
หัก ต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะผลิตให้เสร็จ	(5)	
คชจ.อื่นๆ ที่จำเป็นเพื่อขายสินค้านั้น	(3)	
NRV.	<u>98</u>	
ตีราคาลดลง	2	

เปรียบเทียบกัน

การบันทึกบัญชี - วิธีที่ 1 สามารถตั้งเป็นค่าเผื่อแล้ว contra กับสินค้าคงเหลือได้

Dr. ขาดทุนจากมูลค่าสินค้าที่ลดลง - ลดต้นทุน	2	
Cr. ค่าเผื่อการลดราคาของสินค้า		2

การบันทึกบัญชี - วิธีที่ 2 เป็นวิธีลดสินค้าคงเหลือตรง ๆ

Dr. ขาดทุนจากมูลค่าสินค้าที่ลดลง - ลดต้นทุน	2	
Cr. สินค้าคงเหลือ		2

โดยราคาทุนก็มีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกันกับอีก 2 เรื่องคือ

1. Accounting inventory system ทั้งนี้รายละเอียดสำหรับข้อนี้ได้กล่าวถึงแล้วใน “การบัญชีบริหาร”
 - a. Periodic inventory system โดยเป็นวิธีที่เมื่อกิจการซื้อสินค้าจะบันทึกบัญชีซื้อ และจะนับพร้อมบันทึกสินค้าคงเหลือเมื่อสิ้นงวดครั้งเดียว ซึ่งวิธีนี้จะไม่แสดงยอดของสินค้าคงเหลือที่มีอยู่จริงในแต่ละขณะ
 - b. Perpetual inventory system เป็นวิธีที่กิจการซื้อสินค้าแล้วจะบันทึกเข้าสินค้าคงคลัง เมื่อขายสินค้าจะโอนยอดสินค้าขายออกจากบัญชีสินค้าคงคลังเข้าเป็นต้นทุนขาย ซึ่งวิธีนี้แสดงยอดคงเหลือของสินค้าคงคลังที่ควรเป็นในแต่ละขณะ
2. Inventory cost method
 - a. ราคาทุนเจาะจง (Specific price) **
 - b. ราคาถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weight average method) **
 - c. ราคาทุนเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) **
 - d. ~~ราคาทุนเข้าหลังออกก่อน (LIFO) – ตั้งแต่วันที่ 1 ม.ค.54 ไม่ให้ใช้แล้ว~~
 - e. ราคาขายปลีก (Retail method)
 - f. ราคากำไรเบื้องต้น (Gross profit method)

** คือสิ่งที่มาตรฐานกำหนดให้ถือปฏิบัติ

ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ (Property, Plant and Equipment : PPE) หมายถึง

1. สินทรัพย์ที่มีตัวตน ซึ่งกิจการมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิตให้บริการ ให้ผู้อื่นเช่า หรือใช้ในการบริหารงาน
2. กิจการคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี

การวัดค่า

1. ณ วันที่จัดหาสินทรัพย์เป็นวันที่รับรู้มูลค่าเริ่มแรก ด้วยราคาทุนเดิมเป็นมูลค่ายุติธรรม
2. วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกมี 2 แนวทางคือ
 1. แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ : กิจการต้องแสดงรายการสินทรัพย์ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์หลังจากรับรู้เริ่มแรก
 2. แนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ : หลังจากที่ได้รับรู้สินทรัพย์เริ่มแรกอาจแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ให้ใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ (ซึ่งสามารถมีราคาใหม่ได้ทั้งมากขึ้นหรือลดลงได้ ถ้าเพิ่มให้ไป OCI แต่ถ้าลดให้เป็นค่าใช้จ่าย) หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและหักด้วยค่าเพื่อด้อยค่า ทั้งนี้ มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์คือราคาตลาดที่ได้จากการประเมิน (ต้องมีผู้

ประเมินราคาอิสระ) หรืออาจใช้ราคาเปลี่ยนแทน (Replacement cost = current cost) หักค่าเสื่อมราคาสะสมเป็นราคาที่ดีที่สุดหากไม่สามารถหารราคาตลาดได้

การด้อยค่าของสินทรัพย์ (*****สอบ**) เป็นการเปรียบเทียบราคา Book value ของสินทรัพย์นั้น กับ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable value) ทั้งนี้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหมายถึง

- ราคาขายสุทธิ (Selling price = ราคาขายหักด้วยต้นทุนจากการขาย ซึ่งผู้ซื้อผู้ขายต่อรองราคาอย่างอิสระ) ของสินทรัพย์หรือ
- มูลค่าการใช้ของสินทรัพย์ (Value in use = มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์และจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน)

แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า

เช่น ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่หักค่าเสื่อมราคาสะสม (Carrying Amount)	100
มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable Value)	70
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของส/ท (Impairment of Assets)	30

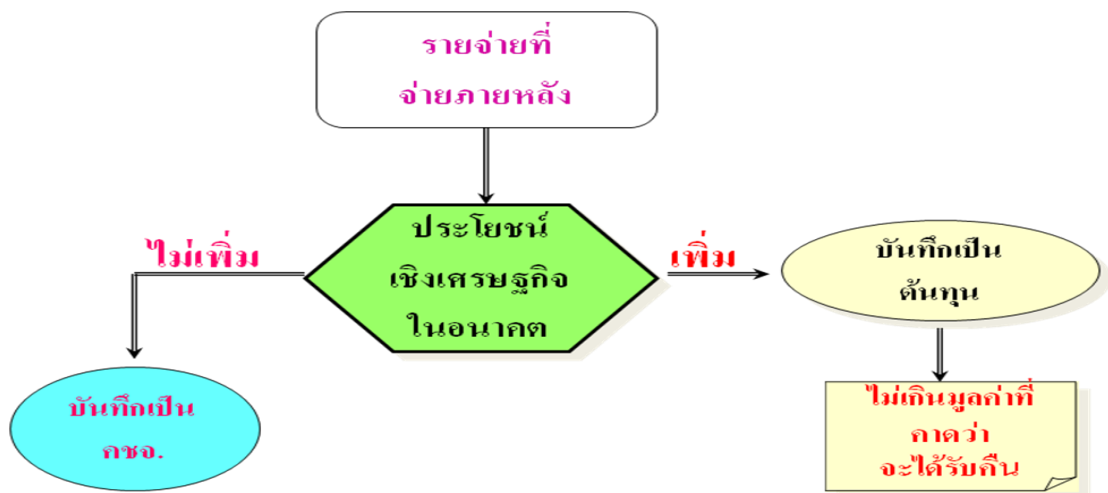
มาจากการเปรียบเทียบราคาระหว่าง selling price 50 บาทกับ value in use 70 บาท

โจทย์จะให้ราคามา 3 ราคา คือ cost 100, selling price 50, value in use 70 แล้วถามว่าด้อยค่าเท่าไร

ต้นทุนเริ่มต้นของ PPE ประกอบด้วย

1. ราคาซื้อ รวมทั้งภาษีนำเข้า และภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้หลังจากหักส่วนลดการค้าและจำนวนที่ได้รับคืน
2. ต้นทุนทางตรงใดๆ ที่เกี่ยวกับการทำให้สินทรัพย์อยู่ในสถานที่และในสภาพที่จำเป็นเพื่อให้สามารถใช้งานได้ตามที่ผู้บริหารตั้งใจไว้
3. ประมาณการเบื้องต้นสำหรับต้นทุนในการรื้อถอนหรือเคลื่อนย้ายสินทรัพย์และปรับสถานที่ที่สินทรัพย์นั้นตั้งอยู่ให้คืนสภาพเดิม
4. ดอกเบี้ย (ต้นทุนการกู้ยืม) เป็นต้นทุนโดยตรงที่เกิดจากการซื้อ การก่อสร้างหรือการดำเนินการเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข (Qualifying assets) ที่เกิดจากการกู้ยืมถึงจะรวมในต้นทุนของสินทรัพย์เริ่มต้น

รายจ่ายภายหลังการได้มาของ PPE



การตีราคาสินทรัพย์ใหม่ (Assets Revaluation)

การตีราคาสินทรัพย์ใหม่อาจกระทำเมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงระดับราคาที่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์ซึ่งตามมาตรฐานระบุงการตีราคาใหม่เป็นแนวทางเลือกปฏิบัติในการวัดมูลค่าภายหลังรับรู้มูลค่าเริ่มแรก โดยระบุว่า รายการที่เป็น PPE หลังจากที่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อเริ่มแรก อาจแสดงด้วยราคาตีใหม่

ราคาตีใหม่ หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่ หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์

- เมื่อมีการตีราคาลดลง ให้บันทึกผลต่างของมูลค่าที่ตีใหม่ไปยังบัญชีขาดทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ปรากฏในงบกำไรขาดทุน
- เมื่อมีการตีราคาเพิ่มขึ้น ให้บันทึกผลต่างของมูลค่าที่ตีใหม่ไปยังบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ (OCI) เป็นรายการกำไรเบ็ดเสร็จอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
- ในกรณีที่ตีราคาสินทรัพย์เพิ่มขึ้นแล้วแต่ต่อมามีมูลค่าลดลงจำนวนที่ลดลงต้องไปหักออกจากบัญชีส่วนเกินทุนฯก่อน หากยังมีส่วนที่เหลือจึงถือเป็นค่าใช้จ่าย
- ในกรณีที่ตีราคาสินทรัพย์ลดลงแล้วแต่ต่อมามีมูลค่าเพิ่มขึ้น จำนวนที่เพิ่มขึ้นเป็นกำไรจากการตีราคาฯ แต่ไม่เกินที่เคยบันทึกขาดทุนฯมาก่อนหากยังมีส่วนที่เหลือจึงบันทึกเป็นบัญชีส่วนเกินทุนฯ