



ดร. ศิลาพร ศรีจันทร์เพชร*

“องค์ประกอบของงบการเงิน (The Elements of Financial Statements) หมายถึง ประเภทของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่แสดงไว้ในงบการเงิน ตามลักษณะเชิงเศรษฐกิจ ”

องค์ประกอบของงบการเงินประกอบด้วย สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และ ค่าใช้จ่าย องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินในงบแสดงฐานะการเงิน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ ส่วนองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน ได้แก่ รายได้ และค่าใช้จ่าย

บทความครั้งนี้จะอธิบายถึงการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงิน

การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

การวัดมูลค่า (Measurement of the Elements of Financial Statements)

หมายถึง การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงิน เพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบแสดงฐานะการเงิน และงบกำไรขาดทุน

เกณฑ์การวัดมูลค่าตามกรอบแนวคิด

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (2563) กำหนดเกณฑ์การวัดค่าไว้ 2 เกณฑ์ใหญ่ คือ ต้นทุนเดิม และมูลค่าสภาพปัจจุบัน (ได้แก่ มูลค่ายุติธรรม มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และมูลค่าปฏิบัติตามภาระสำหรับหนี้สิน และต้นทุนปัจจุบัน)

1. ต้นทุนเดิม (Historical Cost) เดิมเรียก ราคาทุนเดิม ให้ข้อมูลที่เป็นตัวเงินโดยใช้ข้อมูลมาจากราคาของรายการหรือเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดรายการนั้น โดยต้นทุนเดิมไม่สะท้อน

“สรรพสารสิน” ปีที่ 68 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2564

* หัวหน้าภาควิชาการบัญชี รองศาสตราจารย์ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ประธานคณะกรรมการคณาธิการศึกษาและเทคโนโลยีทางบัญชี อุทกกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาเงินบัญชีฯ



ถึงการเปลี่ยนแปลงมูลค่า

ต้นทุนเดิมของสินทรัพย์ คือต้นทุนของการได้มาหรือสร้างขึ้นซึ่งสินทรัพย์ บวกด้วยต้นทุนการทำรายการ ส่วนต้นทุนเดิมของหนี้สิน คือต้นทุนของการเกิดขึ้นหรือเข้ารับภาระหักด้วยต้นทุนการทำรายการ

2. มูลค่าสภาพปัจจุบัน (Current Value)

ให้ข้อมูลที่เป็นตัวเงิน โดยใช้ข้อมูลที่ปรับให้เป็นปัจจุบันเพื่อสะท้อนสภาพ ณ วันที่วัดค่ามูลค่าสภาพปัจจุบัน รวมถึงมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ (Value in Use) และมูลค่าปฏิบัติตามภาระสำหรับหนี้สิน (Fulfilment Value) และต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost)

มูลค่ายุติธรรม คือราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินจากรายการในสถานการณ์ปกติ ระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดค่า

มูลค่าจากการใช้ และมูลค่าปฏิบัติตามภาระ แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ **มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์** คือ มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดหรือผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์และการจำหน่ายสินทรัพย์ในที่สุด **มูลค่าปฏิบัติตามภาระสำหรับหนี้สิน** คือ มูลค่าปัจจุบันของเงินสดหรือทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจที่จะโอนให้คู่สัญญาและผู้อื่น เพื่อให้กิจการสามารถปฏิบัติ

ตามภาระหนี้สิน

ต้นทุนปัจจุบัน เป็นมูลค่าขาเข้า เช่นเดียวกับต้นทุนเดิม แต่สะท้อนราคาในตลาดปัจจุบัน

ต้นทุนปัจจุบันของสินทรัพย์ คือ ต้นทุนของสินทรัพย์เทียบเท่า ณ วันที่วัดค่า ซึ่งประกอบด้วยสิ่งตอบแทนที่จะจ่าย ณ วันที่วัดค่า บวกด้วยต้นทุนการทำรายการที่จะเกิดขึ้น ณ วันนั้น ส่วนต้นทุนปัจจุบันของหนี้สินคือ สิ่งตอบแทนที่จะได้รับสำหรับหนี้สินหรือเทียบเท่า ณ วันที่วัดค่า หักต้นทุนการทำรายการที่จะเกิดขึ้น ณ วันที่วัดค่า

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์

แนวคิดตามหลักการบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินมีหลายแนวคิด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการแสดงข้อมูลทางการบัญชี

โดยทั่วไป กิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์เพื่อหาข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเงินสดรับในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากทรัพยากรของกิจการ หรือหาข้อมูลเพื่อใช้ประมาณจำนวนเงินสด หรือเพื่อซื้อสินทรัพย์ชนิดเดียวกันในอนาคต

แนวคิดการวัดมูลค่าของสินทรัพย์อาจแบ่งตามความต้องการข้อมูลเป็น 3 แนวคิด ได้แก่ มูลค่าแลกเปลี่ยนในการจำหน่ายสินทรัพย์



มูลค่าแลกเปลี่ยนในการจัดหาสินทรัพย์ และมูลค่าอื่นๆ

1. มูลค่าแลกเปลี่ยนในการจำหน่ายสินทรัพย์ (Exchange Output Value)

แนวคิดนี้สนับสนุนให้กิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ตามมูลค่าจำหน่าย ซึ่งแบ่งออกเป็น 4 วิธี ดังนี้

1.1 การคิดลดเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต (Discounted Future Expected Cash Receipt) หรือความสามารถในการให้บริการ (Service Potential)

ตามวิธีนี้ กิจการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของเงินสดที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต ข้อมูลที่จำเป็นต้องใช้ในการวัดมูลค่าของสินทรัพย์ ได้แก่ จำนวนเงินที่ได้รับ (หมายถึง มูลค่าเงินสด หรือบริการที่จะได้รับในอนาคต) อัตราคิดลด (หมายถึง อัตราดอกเบี้ยที่ใช้ในการคิดลดเงินสดหรือบริการที่จะได้รับในอนาคตของสินทรัพย์) และระยะเวลาที่สินทรัพย์นั้นก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ตามแนวคิดนี้จะเหมาะสมเมื่อกิจการสามารถคาดคะเนหรือประมาณจำนวนเงินสดรับ หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้รับในอนาคตได้ค่อนข้างแน่นอน

1.2 มูลค่าในปัจจุบันจากการจำหน่าย (Current Output Value)

โดยปกติ มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่กิจการนำออกจำหน่าย ควรเท่ากับราคาตลาดในขณะนั้น การวัดมูลค่าด้วยวิธีนี้จึงเหมาะสมกับสินค้าหรือบริการที่จะนำออกจำหน่ายในอนาคตอันใกล้ หรือสินทรัพย์ที่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะเก็บไว้ใช้งาน แต่กิจการต้องการที่จะขายสินทรัพย์นั้น

หากกิจการสามารถประมาณต้นทุนที่เกิดจากค่าใช้จ่ายในการขาย กิจการต้องนำมูลค่าในปัจจุบันจากการจำหน่ายหักด้วยค่าใช้จ่ายในการขาย ซึ่งมูลค่านี้จะเรียกว่า “มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะขายได้” (Net Realizable Value) หรือ “มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ”

การวัดมูลค่าตามวิธีนี้ใช้ได้เฉพาะสินทรัพย์ที่กิจการมีไว้เพื่อขาย เช่น สินค้า ผลิตภัณฑ์หลัก ผลิตภัณฑ์พลอยได้ และสินทรัพย์ที่กิจการมิได้มีวัตถุประสงค์จะเก็บไว้เพื่อใช้ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม กิจการไม่อาจวัดมูลค่าของสินทรัพย์ทั้งหมดด้วยวิธีนี้ เนื่องจากกิจการไม่มีเจตนาที่จะเก็บสินค้าบางชนิดไว้เพื่อขาย หรือสินทรัพย์นั้นไม่มีราคาตลาด ดังนั้น การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ตามวิธีนี้จะเหมาะสมเมื่อสินทรัพย์นั้นมีราคาขายในปัจจุบัน

1.3 มูลค่าเทียบเท่าเงินสดในปัจจุบัน (Current Cash Equivalent)

วิธีนี้เป็นวิธีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์เนื่องจากการชำระบัญชีของกิจการ มูลค่า



เทียบเท่าเงินสดในปัจจุบันแสดงถึงมูลค่าของสินทรัพย์ที่จะขายได้ในขณะนั้นตามแนวคิดนี้กิจการจะวัดมูลค่าสินทรัพย์ทุกชนิดด้วยวิธีเดียวกันหมด เพื่อแสดงถึงสภาพธุรกิจ ในขณะที่ กิจการอาจวัดมูลค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวด้วยราคาตลาดของสินทรัพย์ที่มีลักษณะและสภาพที่เหมือนกันในขณะที่มีการวัดมูลค่าเป็นเกณฑ์ ซึ่งกิจการอาจหาราคาตลาดของสินทรัพย์ดังกล่าวได้ยากในทางปฏิบัติ

1.4 มูลค่าชำระบัญชี (Liquidation Value)

มูลค่าการชำระบัญชี หมายถึง ราคาขายเงินสด หรือราคาตามที่ตกลงกันจากการจำหน่ายสินทรัพย์ในกรณีที่จะเลิกกิจการ โดยทั่วไป มูลค่าชำระบัญชีมีต่ำกว่ามูลค่าที่ได้จากการจำหน่ายสินทรัพย์ของกิจการที่ดำเนินธุรกิจตามปกติ มูลค่าชำระบัญชีมีลักษณะเหมือนกับมูลค่าในปัจจุบันจากการจำหน่ายและมูลค่าเทียบเท่าเงินสดในปัจจุบัน แต่ต่างกันตรงที่สถานการณ์ในการวัดมูลค่าสินทรัพย์

มูลค่าในปัจจุบันจากการจำหน่าย หมายถึง มูลค่าของสินทรัพย์ที่จะขายบวกด้วยกำไรปกติ มูลค่าเทียบเท่าเงินสด หมายถึง ราคาต่ำสุดที่จะขายได้เมื่อต้องการชำระบัญชี ส่วนมูลค่าชำระบัญชี หมายถึง มูลค่าที่จะได้รับเมื่อมีการบังคับขาย

มูลค่าชำระบัญชีจะใช้กับสถานการณ์เมื่อสินทรัพย์นั้นไม่ให้อะไรตามสภาพปกติ เช่น สินทรัพย์ล้าสมัย เสื่อมสภาพ หรือเกิดผลขาดทุนอื่นๆ ตามปกติ หรือเมื่อกิจการมีวัตถุประสงค์ที่จะเลิกกิจการในอนาคตอันใกล้ ดังนั้น กิจการจึงไม่อาจขายสินทรัพย์ได้ในราคาปกติ

2. มูลค่าแลกเปลี่ยนในการจัดหาสินทรัพย์ (Exchange Input Value)

วิธีนี้เป็นวิธีการวัดมูลค่าของสินทรัพย์เมื่อกิจการไม่อาจวัดมูลค่าของสินทรัพย์ตามวิธีมูลค่าในปัจจุบันจากการจำหน่าย หรือมูลค่านั้นไม่น่าเชื่อถือ วิธีวัดมูลค่าแลกเปลี่ยนในการจัดหาสินทรัพย์มีดังนี้

2.1 ราคาทุนเดิม (Historical Cost)

ตามวิธีนี้กิจการจะบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที้นำไปแลกเปลี่ยนมา ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยราคาทุนเดิมเป็นที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลาย เนื่องจากราคาทุนเดิมเป็นราคาที่มีหลักฐาน ซึ่งสามารถตรวจสอบได้แน่นอน และเป็นราคาที่ตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย

นอกจากนี้ ราคาทุนเดิมยังช่วยแก้ปัญหาความยุ่งยากอันเนื่องมาจากมูลค่าของสินทรัพย์



ที่เปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา อย่างไรก็ตาม การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ด้วยราคาทุนเดิมมีข้อจำกัด เช่น สินทรัพย์ยังคงแสดงด้วยราคาทุนเดิมทั้งๆ ที่มูลค่าในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงจนราคาทุนเดิมไม่ให้ความหมาย และไม่ได้คำนึงถึงกำไรขาดทุนอันเนื่องมาจากเปลี่ยนแปลงราคาสินทรัพย์

2.2 ต้นทุนปัจจุบันในการจัดหาสินทรัพย์ (Current Input Cost)

ราคาทุนเดิมและต้นทุนปัจจุบันในการจัดหาสินทรัพย์มีลักษณะเหมือนกัน แต่ต่างกันตรงที่จุดเวลาที่ใช้วัดมูลค่าของสินทรัพย์นั้นมูลค่าทั้งสองจะเท่ากัน ณ วันที่จัดหาสินทรัพย์นั้น แต่หลังจากนั้นแล้วต้นทุนปัจจุบันในการจัดหาสินทรัพย์จะมากหรือน้อยกว่าราคาทุนเดิมแล้วแต่สถานการณ์

การวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยต้นทุนปัจจุบันในการจัดหาสินทรัพย์มีข้อดีตรงที่ต้นทุนปัจจุบันในการจัดหาสินทรัพย์เป็นต้นทุนที่กิจการจ่ายไปในวันนี้ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือบริการ ดังนั้น มูลค่านี้ส่งผลให้การเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายที่ถูกต้อง และสามารถใช้เป็นพื้นฐานในการคาดคะเนฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานในอนาคตได้อย่างสมเหตุสมผล นอกจากนี้ การเปรียบเทียบต้นทุนปัจจุบันในการจัดหาสินทรัพย์กับรายได้ทำให้เกิดกำไรขาดทุนที่แท้จริง ซึ่งไม่มีกำไรขาดทุน

จากการมีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์รวมอยู่ และต้นทุนปัจจุบันในการจัดหาสินทรัพย์แสดงให้เห็นถึงมูลค่าของสินทรัพย์ในปัจจุบันในกรณีที่เกิดกิจการต้องจัดหาสินทรัพย์เพิ่มเติมอยู่เสมอสินทรัพย์ที่แสดงด้วยต้นทุนปัจจุบันในการจัดหาย่อมให้ความหมายในการตัดสินใจได้ชัดเจนกว่าราคาทุนเดิม

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากต้นทุนปัจจุบันมีข้อจำกัดตรงที่ขาดหลักฐานอ้างอิง และมีความไม่แน่นอน โดยเฉพาะอย่างยิ่งสินทรัพย์ที่มีได้มีการจัดหาในงวดปัจจุบัน การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ตามวิธีนี้ จึงเหมาะสมเมื่อต้นทุนปัจจุบันในการจัดหาสินทรัพย์สามารถกำหนดและพิสูจน์ได้

2.3 การคิดลดต้นทุนในอนาคต (Discounted Future Cost)

การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ตามวิธีนี้ช่วยแก้ไขข้อจำกัดของวิธีการราคาทุนเดิม การคิดลดต้นทุนในอนาคตอาจเหมาะสมกับสินทรัพย์ที่กิจการต้องจัดหาล่วงหน้าเป็นเวลานาน ในกรณีที่สินทรัพย์มีช่วงเวลาในการจัดหาไม่นานนัก (เช่น ค่าใช้จ่ายล่วงหน้า) วิธีวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้วยวิธีนี้จะไม่เหมาะสมเนื่องจากกิจการไม่จำเป็นต้องคิดลดต้นทุนในอนาคตของสินทรัพย์ดังกล่าว

2.4 ต้นทุนรวมและต้นทุนโดยตรง (Absorption Costing and Direct Costing)



ต้นทุนในการผลิตสินค้าประกอบด้วย ปัจจัยหลักสำคัญ 3 ประการ ได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายในการผลิต วิธีต้นทุนรวมมีข้อจำกัดตรงที่ต้นทุนจะรวมต้นทุนส่วนที่คงที่ ถึงแม้ว่าไม่มีการผลิตสินค้า ซึ่งทำให้ต้นทุนสูงเกินไป ส่วนวิธีต้นทุนโดยตรงจะรวมเฉพาะปัจจัยการผลิตในส่วนที่ผันแปรเท่านั้น จึงให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้มากกว่า

3. มูลค่าอื่นๆ (Other Value)

มูลค่าอื่นๆ ได้แก่ ราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า การวัดมูลค่าของสินทรัพย์ดังกล่าวด้วยราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า ทำให้กิจการรับรู้ผลขาดทุนตามหลักความระมัดระวัง ซึ่งส่งผลให้สินทรัพย์ของกิจการแสดงมูลค่าต่ำเกินไป

อย่างไรก็ตาม กิจการควรพิจารณาว่าสินทรัพย์ของกิจการเกิดการด้อยค่าหรือไม่ นั่นคือ ณ วันสิ้นงวด กิจการต้องประเมินว่าสินทรัพย์ที่มีอยู่เกิดการด้อยค่าหรือไม่ หากกิจการพบว่ามีข้อบ่งชี้ที่ทำให้เชื่อว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น และต้อง

บันทึกลดราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหากมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่าราคาตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น นั่นคือ กิจการต้องรับรู้ส่วนที่ลดลงเป็นรายการขาดทุนจากการด้อยค่า ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน



สินทรัพย์เป็นองค์ประกอบหนึ่งที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินสินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต ในการพิจารณาว่ารายการใดเป็นสินทรัพย์นั้น กิจการควรให้ความสนใจกับเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจของรายการนั้น กิจการอาจวัดมูลค่าของสินทรัพย์ด้วยมูลค่าแลกเปลี่ยนในการจำหน่ายสินทรัพย์มูลค่าแลกเปลี่ยนในการจัดหาสินทรัพย์และมูลค่าอื่นๆ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับลักษณะของสินทรัพย์

