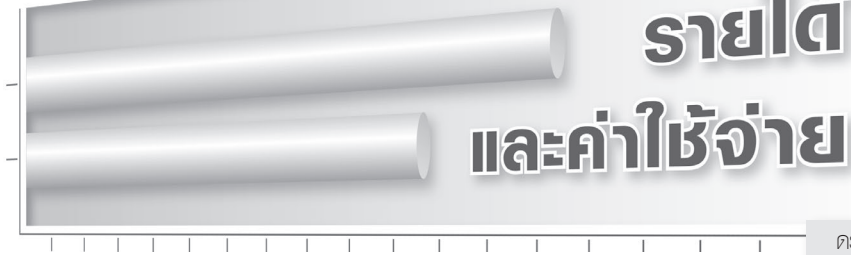




การวัดมูลค่า



ดร. ศิลาพร ศรีจันทิมาพร*

“ รายได้และค่าใช้จ่าย เป็นองค์ประกอบของงบการเงินที่เกี่ยวข้องกับการวัดผลการดำเนินงาน บทความนี้ อธิบายถึงคำนิยามของรายได้ และค่าใช้จ่าย การรับรู้ค่าใช้จ่าย การวัดมูลค่ารายได้และค่าใช้จ่าย ”

รายได้

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินให้คำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายไว้ดังนี้

รายได้ (Income) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้า หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

กิจการอาจได้รับรายได้ในรูปของเงินสด ลิขสิทธิ์หรือสิ่งที่มีต่อลูกค้า หรือมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของผลิตภัณฑ์อันเนื่องมาจากผลิต รายการ และเหตุการณ์ทางบัญชีที่ก่อให้เกิดรายได้ อาจเกิดขึ้นได้หลายรูปแบบ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับการดำเนินงานของกิจการและวิธีการรับรู้รายได้

เช่น รายได้จากการขาย รายได้จากค่าบริการ ดอกเบี้ยรับ รายได้ เงินปันผล ค่าเช่ารับ เป็นต้น

รายได้ (Income) ตามคำนิยาม รวมถึงผลกำไร หรือรายการกำไร (Gain) และรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติ

ผลกำไร หรือรายการกำไร หมายถึง รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของรายได้ และอาจเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ เช่น ผลกำไรจากการขายสินทรัพย์ เนื่องจากผลกำไรแสดงถึงการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ผลกำไรจึงมีลักษณะไม่แตกต่างจากรายได้ กรอบแนวคิดจึงไม่ถือผลกำไรเป็นองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงิน แยกต่างหากจากรายได้

* สรรพสารสิน ปีที่ 68 ฉบับที่ 4 เมษายน 2564

* หัวหน้าภาควิชาการบัญชี รองศาสตราจารย์ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ประธานคณะกรรมการดำเนินการศึกษาและทบทวนนโยบายบัญชี อนุกรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชีฯ



การวัดมูลค่าของรายได้

โดยปกติ จำนวนรายได้ที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์เป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดตามปริมาณซื้อ เช่น จำนวนรับคืน ส่วนลดการค้า ส่วนลดเงินสด

มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนสินทรัพย์กัน ในขณะที่ทั้งสองฝ่ายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยนและสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระในลักษณะของผู้ที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกัน

ในการวัดมูลค่าของรายได้นั้นจะทำได้ดีที่สุดเมื่อมีการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการซึ่งจำนวนที่แลกเปลี่ยนนี้อาจวัดได้จากเงินสดที่ได้รับ หรือจำนวนที่จะได้รับในอนาคต

โดยทั่วไป มูลค่าของรายได้ อาจเท่ากับราคาขายที่ตั้งไว้ ในกรณีที่กิจการไม่ได้ขายเป็นเงินสดและจำเป็นที่จะต้องสำรองเงินจำนวนหนึ่งสำหรับมูลค่าที่ลดลงเนื่องมาจากช่วงระยะเวลาในการชำระหนี้ ตัวอย่างเช่น หากกิจการขายสินค้าเป็นเงินสด 100 บาท รายได้ที่ได้รับคือ 100 บาท แต่หากกิจการขายสินค้าเป็นเงินเชื่อ 100 บาท จำนวนที่จะได้รับในอนาคต 100 บาท ย่อมมีค่าน้อยกว่า 100 บาทในปัจจุบัน ดังนั้น รายได้ที่ได้รับอาจไม่ถึง 100 บาท อย่างไรก็ตาม

หากช่วงเวลาจากวันขายจนถึงวันชำระหนี้เป็นช่วงระยะเวลาสั้นๆ กิจการจะไม่คำนึงถึงมูลค่าที่ลดลงเนื่องจากระยะเวลาดังกล่าว เพราะมูลค่าที่ลดลงของจำนวนที่จะได้รับในอนาคตในช่วงระยะเวลาสั้นๆ นั้นไม่นับสำคัญ และโดยปกติแล้ว ผู้ขายมักรวมดอกเบี้ยเข้าไปในค่าขายแล้ว ดังนั้น หากช่วงเวลาระหว่างวันขายจนถึงวันชำระหนี้เป็นระยะเวลานาน กิจการควรแยกจำนวนดอกเบี้ยออกจากค่าขายในทางกลับกัน หากจำนวนดอกเบี้ยมีจำนวนเพียงเล็กน้อย กิจการไม่จำเป็นต้องแยกจำนวนดอกเบี้ยดังกล่าวออกมา

โดยปกติ จำนวนรายได้ตามที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์เป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดตามปริมาณซื้อ กล่าวคือ รายได้นี้หักด้วยจำนวนรับคืน ส่วนลดการค้า ส่วนลดเงินสด และรายการหักอื่นๆ

กิจการจะสามารถวัดมูลค่าของรายได้อีกต่อเมื่อมีหลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการคาดคะเนถึงสิ่งตอบแทนที่จะได้รับหรือค้างรับ ดังแสดงด้วยตัวอย่างต่อไปนี้

กิจการขายสินค้า 70 หน่วย ในราคาหน่วยละ 1,500 บาท เป็นจำนวนเงิน 105,000 บาท ราคาขายดังกล่าวเป็นจำนวนเงินที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงแลกเปลี่ยนโดยผู้ขายได้รับ



สินค้าและผู้ซื้อจะได้รับเงินสด อีกทั้งผู้ซื้อและผู้ขายมีความรอบรู้และเต็มใจในการแลกเปลี่ยน และสามารถต่อรองราคากันได้อย่างเป็นอิสระ ในลักษณะที่ผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีความเกี่ยวข้องกัน ดังนั้น ราคาขายดังกล่าวคือ มูลค่ายุติธรรม จากตัวอย่างนี้ หากผู้ซื้อจ่ายชำระค่าสินค้าเป็นเงินสด ผู้ขายจะให้ส่วนลดเงินสด 1% ดังนั้น มูลค่ารายได้ของกิจการจะเท่ากับ 103,950 บาท (105,000 หักด้วย 1% ของ 105,000)

ค่าใช้จ่าย

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินให้คำนิยามของค่าใช้จ่ายไว้ดังนี้

ค่าใช้จ่าย (Expense) หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสออก หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

ค่าใช้จ่ายตามคำนิยามรวมถึง ผลขาดทุนหรือรายการขาดทุน (Loss) และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ เช่น ต้นทุนขาย ดอกเบี้ยจ่าย เงินเดือนค่าเช่า หนี้สิน ผลขาดทุน หมายถึง รายการที่เป็นไปตามคำนิยามของค่าใช้จ่าย และอาจเกิด

จากกิจกรรมตามปกติหรือไม่ก็ได้

ค่าใช้จ่ายมักอยู่ในรูปของกระแสออกหรือการเสื่อมค่าของสินทรัพย์ เช่น ค่าเสื่อมราคา รายการขาดทุนจากการด้อยค่า คำนิยามของค่าใช้จ่าย รวมถึงผลขาดทุน หรือรายการขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน

จากคำนิยามข้างต้นสามารถอธิบายได้ดังนี้

- **ค่าใช้จ่ายสามารถอธิบายได้ในรูปของแนวคิดเกี่ยวกับกระแส (Flow Concept)** ตัวอย่างเช่น เมื่อกิจการใช้บริการจากบุคคลภายนอก กิจการต้องจ่ายค่าบริการในรูปของกระแสออก (Out Flow) ค่าบริการนี้ถือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ

- **การลดค่าของสินทรัพย์** ตัวอย่างเช่น กิจการใช้เครื่องจักรในการผลิต ซึ่งทำให้เกิดค่าเสื่อมราคา ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการหรือกิจการมีเครื่องจักรล้าสมัย ซึ่งไม่สามารถใช้ผลิตสินค้าหรือก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้อีกต่อไป นั่นคือ เครื่องจักรดังกล่าวเกิดการด้อยค่า รายการขาดทุนจากการด้อยค่านี้ ก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ

- **การเพิ่มขึ้นของหนี้สิน** ตัวอย่างเช่น กิจการมีภาระดอกเบี้ยจ่ายจากการกู้ยืมเงินจากธนาคารแห่งหนึ่งดอกเบี้ยจ่ายถือเป็นค่าใช้จ่าย



ของกิจการ ซึ่งทำให้หนี้สิน (ดอกเบี้ยค้างจ่าย) ของกิจการเพิ่มขึ้นด้วย

● **ส่วนของเจ้าของลดลง** ค่าใช้จ่ายดังกล่าวข้างต้น ส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง คำนิยามของค่าใช้จ่ายไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ เช่น การจ่ายเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้น กล่าวคือ การจ่ายเงินปันผลนี้ไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายตามคำนิยาม

การรับรู้ค่าใช้จ่าย

กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายก็ต่อเมื่อรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีนั้น เป็นไปตามคำนิยามของค่าใช้จ่าย และเข้าเกณฑ์ของการรับรู้ทุกข้อที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิด กล่าวคือ กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ

อีกนัยหนึ่ง การรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น การบันทึกดอกเบี้ยค้างจ่ายจะทำให้หนี้สินเพิ่มขึ้นพร้อมกับการรับรู้ดอกเบี้ยจ่าย (ค่าใช้จ่าย) การคิดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์หรือการ

ด้อยค่าของสินทรัพย์จะทำให้สินทรัพย์ลดลง พร้อมกับการรับรู้ค่าเสื่อมราคา (ค่าใช้จ่าย)

ค่าใช้จ่ายให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่า *การจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย* (Matching Concept) ซึ่งหมายถึง การนำรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกันมาเปรียบเทียบกัน กล่าวคือ กิจการจะรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกัน เช่น กิจการจะรับรู้ต้นทุนขายพร้อมกับรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้านั้น

อย่างไรก็ตาม บางครั้งกิจการอาจจ่ายค่าใช้จ่ายโดยที่ไม่มีรายได้เกิดขึ้น เช่น ในกรณีที่พนักงานขายต้องออกไปติดต่อกับลูกค้าหลายครั้งก่อนที่จะได้ใบสั่งซื้อมา ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนี้ถือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการแม้ว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเกิดขึ้นก่อนรายได้ หรือในบางกรณีที่กิจการนำสินค้าแจกให้ลูกค้าเพื่อเป็นการโฆษณา รายการดังกล่าวถือเป็นค่าใช้จ่ายถึงแม้ว่ากิจการจะยังไม่มีรายได้ก็ตาม

เมื่อกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการจะเกิดในหลายรอบระยะเวลาบัญชี และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นไม่สัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบ



และสมเหตุสมผล เช่น การรับรู้ค่าเสื่อมราคา อุปกรณ์เป็นค่าใช้จ่ายแต่ละงวด เป็นต้น

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตส่วนนั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินอีกต่อไป ตัวอย่างเช่น กรณีมีข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการต้องรับรู้รายการขาดทุนจากการด้อยค่าเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อกิจการต้องรับรู้หนี้สิน เช่น การรับรู้ค่าแรงค้างจ่าย การรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับประกันสินค้า เป็นต้น

การวัดมูลค่าของค่าใช้จ่าย

แนวคิดการวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายมีหลายแนวคิด โดยปกติ “มูลค่า” หมายถึงราคาแลกเปลี่ยนของสินค้าหรือบริการหรือค่าเสียโอกาส กิจการสามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายด้วยเกณฑ์ต่อไปนี้

1) ราคาทุนเดิม (Historical Cost) เป็นมูลค่าที่มีหลักฐานสนับสนุนมากที่สุด เนื่องจากกิจการจะบันทึกค่าใช้จ่ายตามจำนวนเงินที่จ่ายออกไปด้วยราคาทุนเดิม ซึ่งเป็นราคาที่ตกลงกัน

ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย หากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีนั้นมีมูลค่าเพิ่มขึ้นหรือลดลง กิจการจะไม่บันทึกการเปลี่ยนแปลงมูลค่าจนกว่าจะมีการจำหน่ายรายการดังกล่าวออกไป

ข้อสังเกตจากการใช้ราคาทุนเดิมในการวัดมูลค่าของค่าใช้จ่าย มีดังนี้

ในกรณีที่กิจการได้สินค้าหรือบริการนั้นมาโดยการแลกเปลี่ยน กิจการอาจประสบปัญหาในการกำหนดมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่จะต้องรับรู้ในงบกำไรขาดทุน

ในกรณีที่กิจการจัดหาสินค้าหรือบริการ โดยจะชำระราคาสินค้าหรือบริการนั้นในภายหลัง มูลค่าของรายการดังกล่าวที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนควรเป็นมูลค่าที่สุทธิตามส่วนลดต่างๆ แล้ว

มูลค่าของสินค้าหรือบริการควรรวมค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดหาสินค้าหรือบริการนั้น

2) ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) กิจการอาจวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายด้วยราคาทุนปัจจุบัน ซึ่งเป็นราคาที่กิจการต้องจ่ายในขณะนั้น เพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการชนิดเดียวกันหรือเท่าเทียมกัน

แนวคิดของการวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายด้วยราคาทุนปัจจุบัน มีเหตุผลมาจากรายได้ที่กิจการรับรู้ขึ้น เป็นมูลค่ายุติธรรมหรือราคา-



ทุนปัจจุบัน ดังนั้น ค่าใช้จ่ายที่จะต้องนำมาเปรียบเทียบกับควรวัดมูลค่าในลักษณะเดียวกัน ภาษีที่เกิดจากการขายสินค้าจึงควรเป็นผลต่างของรายได้ในปัจจุบัน กับค่าใช้จ่ายในปัจจุบัน ซึ่งสามารถแยกได้เป็น 2 ส่วน คือ รายการภาษีที่เกิดจากผลต่างของรายได้และค่าใช้จ่าย และรายการกำไรหรือรายการขาดทุนจากการมีกรรมสิทธิ์ในสินค้า

กิจการอาจกำหนดราคาทุนปัจจุบันได้จากราคาปัจจุบันในการจำหน่าย ซึ่งได้แก่ ราคาชำระบัญชี ราคาเทียบเท่าเงินสด และราคาปัจจุบันในการจัดหา เช่น ราคาเปลี่ยนแปลง เป็นต้น

ก. ส. ๒๐

รายได้และค่าใช้จ่ายถือเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการดำเนินงาน กรอบแนวคิดให้คำนิยามของรายได้ว่า หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปแบบของกระแสเข้า หรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้

เจ้าของ กิจการควรรับรู้รายได้ก็ต่อเมื่อรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นไปตามคำนิยามของรายได้ และเข้าเกณฑ์การรับรู้ตามที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิด และมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง กิจการควรวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้ำรับ และควรรายงานรายได้ตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี

ค่าใช้จ่าย หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปแบบกระแสออก หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของผู้ถือหุ้น กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการอาจวัดมูลค่าของค่าใช้จ่ายด้วยราคาทุนเดิมหรือราคาทุนปัจจุบัน และควรรายงานค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชี

