

Forward Contract กับการบัญชี ป้องกันความเสี่ยง

ตอนที่ 2



ตามมาตรา ๑ กับตอนที่ 2 ของบทความ ต่อจากตอนที่ 1 ซึ่งเผยแพร่ใน FAP Newsletter ฉบับที่ 43 (หน้า 12-13) ที่ได้แนะนำให้ทุกท่านได้รู้จักกับ “รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (Hedged item)” ว่าสามารถเป็นรายการอะไรได้บ้าง และบอกถึงวัตถุประสงค์ “การบัญชีป้องกันความเสี่ยง (Hedge accounting)” และประเภทของการป้องกันความเสี่ยงที่มีการจำแนกตาม TFRS 9

โดยเนื้อหาของบทความตอนนี้ จะทำให้ท่านเห็นภาพได้ชัดเจนยิ่งขึ้น โดยจะให้ตัวอย่างสมมติให้เห็นตัวเลขอย่างชัดเจนและวิธีการบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Hedge) และการบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (Cash Flow Hedge) ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 การบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรม (Fair Value Hedge) การบันทึกบัญชีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เมื่อกิจการทำสัญญาผูกมัดที่จะซื้อเครื่องจักร

บริษัท กขค จำกัด (“กิจการ”) มีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานและสกุลเงินที่ใช้นำเสนองบการเงินเป็นสกุลเงินบาท กิจการเลือกใช้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงในมูลค่ายุติธรรมสำหรับการป้องกันความเสี่ยงของสัญญาผูกมัดทุกสัญญา ในวันที่ 1 ตุลาคม 25X8 กิจการทำสัญญาผูกมัดกับผู้ขายในประเทศสหรัฐอเมริกาว่าจะซื้อเครื่องจักรเพื่อนำมาใช้ผลิตสินค้า ผู้ขายจะส่งมอบเครื่องจักรให้ในวันที่ 1 เมษายน 25X9 และมีราคาซื้อขายตามสัญญาเท่ากับ 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ

ในวันเดียวกัน บริษัท กขค จำกัด ทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ากับธนาคารเพื่อป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ โดยจะซื้อเงินจำนวน 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ ในวันที่ 1 เมษายน 25X9 ที่อัตราแลกเปลี่ยน 36.35 บาทต่อดอลลาร์สหรัฐฯ หรืออีกนัยหนึ่ง กิจการทำสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเพื่อกำหนดราคาเครื่องจักรเป็นเงินบาทที่เป็นจำนวนแน่นอนแล้ว เป็นมูลค่า 36,350,000 บาท

- รายการที่มีการป้องกันความเสี่ยง (Hedged Item) คือ สัญญาผูกมัดที่จะซื้อเครื่องจักรในราคา 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ ซึ่งยังมีได้บันทึกบัญชีกิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสัญญาผูกมัดและรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน
- เครื่องมือป้องกันความเสี่ยง (Hedging Instrument) คือ สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าจำนวน 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ บันทึกบัญชีด้วยมูลค่ายุติธรรม การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ารับรู้ในกำไรหรือขาดทุน

อัตราแลกเปลี่ยนทันที (Spot exchange rate) อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (Forward exchange rate) และมูลค่ายุติธรรมที่เกี่ยวข้องมีดังนี้

วันที่	อัตราแลกเปลี่ยนทันที (บาทต่อดอลลาร์สหรัฐฯ)	อัตราแลกเปลี่ยนล่วงหน้า (บาทต่อดอลลาร์สหรัฐฯ)	มูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (บาท)
1 ตุลาคม 25X8	36.30	36.35	0
31 ธันวาคม 25X8	36.37	N/A	20,000
1 เมษายน 25X9	36.40	36.35	50,000

โดยสมมุติว่าการป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงครบทุกข้อ มีการจัดทำเอกสารการป้องกันความเสี่ยง (Hedge documentation) และการป้องกันความเสี่ยงนี้มีประสิทธิผล รายการบันทึกบัญชีจะเป็น ดังนี้

วันที่	รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
1 ตุลาคม 25X8	ไม่มีรายการบัญชี เนื่องจากยังไม่มีการรับรู้สัญญาผูกมัด และสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์		
31 ธันวาคม 25X8	เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)	20,000	
	เครดิต กำไรจากการป้องกันความเสี่ยง (กำไรหรือขาดทุน)		20,000
	รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรหรือขาดทุน		
31 ธันวาคม 25X8	เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน (กำไรหรือขาดทุน)	20,000	
	เครดิต สัญญาผูกมัด (หนี้สิน)		20,000
	รับรู้มูลค่ายุติธรรมของสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
1 เมษายน 25X9	เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)	30,000	
	เครดิต กำไรจากการป้องกันความเสี่ยง (กำไรหรือขาดทุน)		30,000
	ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (50,000 – 20,000) การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรหรือขาดทุน		
1 เมษายน 25X9	เดบิต ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน (กำไรหรือขาดทุน)	30,000	
	เครดิต สัญญาผูกมัด (หนี้สิน)		30,000
	ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาผูกมัดที่ยังไม่ได้รับรู้ให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า		
1 เมษายน 25X9	เดบิต เงินสด (กำไรหรือขาดทุน)	50,000	
	เครดิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)		50,000
	รับรู้รายการจ่ายชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นเงินสด		

วันที่	รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
1 เมษายน 25X9	เดบิต เครื่องจักร	36,400,000	
	เครดิต เงินสด		36,400,000
	ชำระค่าเครื่องจักรตามสัญญาผูกมัดที่อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ 1 เมษายน 25X9 (1,000,000 × 36.40)		
1 เมษายน 25X9	เดบิต สัญญาผูกมัด (หนี้สิน)	50,000	
	เครดิต เครื่องจักร		50,000
	รับรู้ผลกำไรจากการป้องกันความเสี่ยงของสัญญาผูกมัดเป็นส่วนปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีเริ่มแรก ของสินทรัพย์ที่ได้มา		

ผลรวมของรายการบัญชีข้างต้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการป้องกันความเสี่ยงที่กิจการกำหนดไว้ คือ กิจการได้กำหนดราคาซื้อเครื่องจักรเป็นจำนวนเงินบาทคงที่ ที่มีมูลค่า 36,350,000 บาท รายการบัญชีข้างต้นสามารถสรุปได้ดังนี้

รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
เดบิต เครื่องจักร	36,350,000	
เครดิต เงินสด		36,350,000

ตัวอย่างที่ 2 การบันทึกบัญชีการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (Cash Flow Hedge)

การบันทึกบัญชีสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า เมื่อกิจการทำสัญญาผูกมัดที่จะซื้อเครื่องจักร

สมมติให้ข้อเท็จจริงเหมือนกับตัวอย่างที่ 1 แต่ บริษัท กขค จำกัด กำหนดให้การบัญชีป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดสำหรับการป้องกันความเสี่ยงของสัญญาผูกมัด การป้องกันความเสี่ยงดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขของการบัญชีป้องกันความเสี่ยงครบทุกข้อมีการจัดทำเอกสารการป้องกันความเสี่ยง (Hedge documentation) และการป้องกันความเสี่ยงนี้มีประสิทธิผลทั้งจำนวน รายการบันทึกบัญชีจะเป็นดังนี้

วันที่	รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
1 ตุลาคม 25X8	ไม่มีรายการบัญชี เนื่องจากยังไม่มีกรรับรู้สัญญาผูกมัด และสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้ามีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับศูนย์		
31 ธันวาคม 25X8	เดบิต สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)	20,000	
	เครดิต สำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)		20,000
	รับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		

วันที่	รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
1 เมษายน 25X9	เดบิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)	30,000	
	เครดิต สำรองการป้องกันความเสี่ยงใน กระแสเงินสด (กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)		30,000
	ปรับปรุงมูลค่ายุติธรรมของสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมบันทึกในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		
1 เมษายน 25X9	เดบิต เงินสด	50,000	
	เครดิต สัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้า (สินทรัพย์)		50,000
	รับรู้รายการจ่ายชำระสุทธิสัญญาซื้อเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าเป็นเงินสด		
1 เมษายน 25X9	เดบิต เครื่องจักร	36,400,000	
	เครดิต เงินสด		36,400,000
	ชำระค่าเครื่องจักรตามสัญญาผูกมัดที่อัตราแลกเปลี่ยนทันที ณ วันที่ 1 เมษายน 25X9 (1,000,000 x 36.40)		
1 เมษายน 25X9	เดบิต สำรองการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด (กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)	50,000	
	เครดิต เครื่องจักร		50,000
	รับรู้ผลกำไรจากการป้องกันความเสี่ยงของสัญญาผูกมัดเป็นส่วนปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีเริ่มแรก ของสินทรัพย์ที่ได้มา		

ผลรวมของรายการบัญชีข้างต้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการป้องกันความเสี่ยงที่กิจการกำหนดไว้ คือ กิจการได้กำหนดจำนวนกระแสเงินสดที่ต้องจ่ายเพื่อซื้อเครื่องจักรเป็นจำนวนเงินบาทคงที่ ที่มีมูลค่า 36,350,000 บาท รายการบัญชีข้างต้นสามารถสรุปได้ ดังนี้

รายการบัญชี	เดบิต (บาท)	เครดิต (บาท)
เดบิต เครื่องจักร	36,350,000	
เครดิต เงินสด		36,350,000

หลังจากที่ท่านสมาชิกได้อ่านบทความฉบับนี้แล้ว คณะกรรมการฯ หวังว่าท่านสมาชิกจะได้รับความสะดวกมากยิ่งขึ้นเกี่ยวกับ สัญญา Forward contract และวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการป้องกันความเสี่ยง (Hedge Accounting) ทั้งนี้ คณะกรรมการฯ จะพยายามจัดทำบทความเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีที่คิดว่าจะเป็นประโยชน์ต่อสมาชิกอย่างต่อเนื่องเป็นระยะๆ โดยท่านสมาชิกสามารถติดตามบทความของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้จากเว็บไซต์สภาวิชาชีพบัญชี www.fap.or.th

โดย...คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี