

TFRS for SMEs สำหรับ NPAEs ที่ไม่ซับซ้อน



- เรื่องเก่าในชื่อใหม่ (เหล่าเก่าในชุดใหม่) -



วันนี้คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีเรื่องที่หลากหลายคาใจมาพูดคุย เพื่อชี้แจงความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับ TFRS for SMEs สำหรับ NPAEs ที่ไม่ซับซ้อน ซึ่งหลายฝ่ายคาใจว่า ทำได้ลำบากที่จะรับมาตรฐานฯ ฉบับใหม่ไปถือปฏิบัติ ระยะเวลาที่กระชั้นชิดเข้ามาปีนี้ เกรงจะทำได้ไม่ได้ แต่ก่อนจะลำบากใจว่าทำไม่ได้ ก็ขอใช้โอกาสนี้ทบทวนความหลังกันนิดนึงก่อน

พวกเราคงจำได้ดีว่า TFRS for NPAEs ที่ใช้กันอยู่ทุกวันนี้ ถูกกำหนดขึ้นเมื่อปี 2554 ซึ่งก็คือปีน้ำท่วมใหญ่แน่นอน ซึ่งพวกเราชาวนักบัญชีต้องขอปรบมือเสียดัง ๆ เพื่อเป็นเกียรติให้กับศาสตราจารย์เกียรติคุณเกษรี ณรงค์เดช อดีตนายกสภาวิชาชีพบัญชี ในเวลานั้นที่ทำให้มาตรฐานฯ ชุดนี้เกิดขึ้นและเป็นผู้มีพระคุณที่ทำให้สภาวิชาชีพบัญชีมีสถานที่ทำงานเป็นของตัวเองจวบจนกระทั่งปัจจุบันนี้

แม้ปีนี้จะล่วงเลยมาถึงปี 2560 กิจกรรมในประเทศไทยที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะหรือที่เรียกกันว่า NPAEs ซึ่งส่วนใหญ่ก็มักจัดตั้งในรูปบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนก็ยังคงใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) เหมือนปีที่ผ่านมา ๆ มา ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวเป็นมาตรฐานที่ศาสตราจารย์เกียรติคุณเกษรี ณรงค์เดช ได้เคยให้แนวทางไว้ตั้งแต่ปี 2554 แก่อาจารย์มหาวิทยาลัย 4 มหาวิทยาลัยในการไปยกร่างภายใต้คณะทำงานชุดหนึ่งที่ท่านอาจารย์เกษรีได้แต่งตั้งขึ้นมา โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะทำให้ออก NPAEs มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็นของตัวเอง โดยมีต้นทุนไม่สูงเกินไปนักในการจัดทำบัญชีและนำแนวทางการผ่อนผันมาตรฐานการบัญชีจำนวน 8 ฉบับมาบรรจุไว้ในตัวมาตรฐานฯ ฉบับนี้ด้วย

มาตรฐาน TFRS for NPAEs ที่คณะทำงานชุดอาจารย์มหาวิทยาลัย 4 มหาวิทยาลัยสละเวลามาช่วยกันจัดทำจึงแฝงหลักการรับรู้รายการและวัดมูลค่า ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเวอร์ชันเก่าตั้งแต่ปี 2536 – 2541 (IFRS version 1993-1998) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมเวอร์ชันปี 2552 (IFRS for SMEs version 2009) ผสมผสานกับการนำแนวทางการผ่อนผันมาตรฐานการบัญชีจำนวน 8 ฉบับมาสอดแทรก เช่น ไม่บังคับให้กิจการจัดทำงบกระแสเงินสด เป็นต้น ขณะเดียวกันก็ยกระดับมาตรฐานฯ ขึ้นสู่ความเป็นสากลมากขึ้น แต่ต้องไม่นำมาซึ่งต้นทุนที่สูงเกินไปในการจัดทำบัญชี เช่น การกำหนดให้กิจการพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์ถาวรเฉพาะการด้อยค่าแบบถาวร เป็นต้น

อย่างไรก็ตามในช่วง 3-5 ปีที่ผ่านมา การแข่งขันทางธุรกิจเพิ่มขึ้น ธุรกิจที่ซับซ้อนเพิ่มขึ้น ตลอดจนสถาบันการเงินเริ่มมีต้นทุนส่วนเพิ่มมากขึ้นในการจัดทำข้อมูลเพิ่มเสริม เพื่อประกอบการวิเคราะห์สินเชื่อ เช่น การจัดทำงบการเงินรวม การจัดทำงบกระแสเงินสด ซึ่งข้อมูลเหล่านี้ กิจการ NPAEs ไม่ได้ถูกกำหนดให้จัดทำและนำเสนอ ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชีจึงเห็นว่า TFRS for NPAEs ควรมีการปรับปรุงข้อกำหนดเพิ่มเติมให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เปลี่ยนไป ซึ่งจะช่วยให้งบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานที่สะท้อนภาพการดำเนินธุรกิจมากขึ้น อันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารกิจการ สถาบันการเงินและผู้ใช้งบการเงินภายนอกในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

จึงไม่ประหลาดใจว่านับตั้งแต่ปี 2557 เป็นต้นมา สภาวิชาชีพบัญชี โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงจัดให้มีคณะทำงานชุดหนึ่งขึ้นมาเพื่อศึกษาผลกระทบของการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for SMEs (2015) มาใช้กับกิจการ NPAEs โดยมี ดร. สันสกฤต วิจิตรเลขการ เป็นประธาน (คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานฯ ขอขอบพระคุณอาจารย์และคณะทำงานมา ณ ที่นี้ด้วย) เมื่อพิจารณาจากข้อกำหนดทางบัญชีของ TFRS for SMEs (2015) คณะทำงานชุดดังกล่าวได้ข้อสรุปว่าในการนำมาตรฐานฯ ดังกล่าวมาใช้ ควรพิจารณาแบ่ง NPAEs ออกเป็น 2 กลุ่ม คือ

1. NPAEs ที่ซับซ้อน ซึ่งคือ NPAEs ที่มีลักษณะเป็นกลุ่มกิจการ ต้องใช้ TFRS for SMEs ครอบคลุมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ
2. NPAEs ที่ไม่ซับซ้อน คือ NPAEs ที่ไม่เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มกิจการ กิจการพวกนี้มักมีเจ้าของกิจการเป็นครอบครัวกลุ่มผู้ก่อตั้งกิจการ ไม่มีบริษัทใดมาถือหุ้นในกิจการดังกล่าวและกิจการดังกล่าวก็ไม่ถือเป็นหุ้นในกิจการใดจนทำให้เข้าลักษณะของกลุ่มกิจการ คณะทำงานฯ จึงเห็นชอบที่จะให้มีการยกเว้นหลักการบางเรื่องใน TFRS for SMEs ที่พิจารณาแล้วเห็นว่ามีความยุ่งยากซับซ้อนเกินไปหรือไม่มีความเกี่ยวข้องกับ NPAEs ที่ไม่ซับซ้อน และนำหลักการที่ถ่ายทอดจากหลักการ TFRS for NPAEs (2554)



มาเป็นพื้นฐานในการจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชีเป็นการเพิ่มเสริมในเรื่องที่ไม่ประสงค์จะให้ NPAEs ไม่ซับซ้อนปฏิบัติตาม เช่น การตั้งค่าเพื่อหนึ่งสงสัยจะสูญ ก็นำวิธีปฏิบัติทางบัญชีจาก TFRS for NPAEs มาเป็นแนวทางในการยกเว้น หรือแม้แต่กิจการที่ทำธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ก็ยังสามารถเปิดโอกาสให้มีแนวทางในการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ได้ 3 วิธีเหมือนเดิมหากผ่านเงื่อนไข 9 ข้อ ที่ TFRS for SMEs กำหนดให้รับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพียงวิธีเดียวคือเมื่อโอน

โดยแท้จริงแล้ว หลักการ TFRS for SMEs สำหรับ NPAEs ที่ไม่ซับซ้อน เมื่อนำมารวมกับแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่จัดทำขึ้นเป็นการเพิ่มเสริม ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ปี 2561 นั้น มีหลักการรับรู้รายการและวัดมูลค่าที่สามารถพูดได้ว่าละม้ายคล้ายคลึงกับ TFRS for NPAEs ทุกประการก็ว่าได้ (เรียกว่าเป็นหลักเก่าในขวดใหม่ก็ว่าได้) เพียงแต่มีการเพิ่มการนำเสนอของงบการเงินมา 2 เรื่อง คือ งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสด และการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินในบางเรื่อง (กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ TFRS for SMEs สำหรับ NPAEs ที่ไม่ซับซ้อน เมื่อนำมารวมกับแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่จัดทำขึ้นเป็นการเพิ่มเสริมก็คือ หลักการรับรู้รายการและวัดมูลค่าของ TFRS for NPAEs (2554) + งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสด + การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในบางเรื่อง) แถมนด้วยวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคาแยกตามส่วนประกอบของสินทรัพย์ที่ง่ายขึ้นกว่าเดิม กล่าวคือ หากกิจการเชื่อว่าได้รับประโยชน์จากส่วนประกอบต่าง ๆ ของสินทรัพย์ถาวรด้วยรูปแบบไม่แตกต่างกัน ก็ไม่จำเป็นต้องคิดค่าเสื่อมราคาแยกตามส่วนประกอบเหมือนอย่างที่เคยทำแม้ว่าส่วนประกอบจะมีอายุไม่เท่ากันก็ตาม นอกจากนี้ TFRS for SMEs ยังมีการให้แนวทางในการเปิดเผยข้อมูลอย่างง่ายในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น การเปิดเผยยอดคงเหลือของรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เป็นต้น

นอกจากนี้ TFRS for SMEs ยังมีจุดเด่นอีกเรื่องคือเพิ่มทางเลือกให้สำหรับ NPAEs ในเรื่องการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ หรือการวัดมูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ซึ่งเป็นข้อดีสำหรับกิจการ NPAEs ที่ช่วยให้สินทรัพย์สะท้อนมูลค่าที่แท้จริง และเพิ่มฐานะการเงินให้ดีขึ้น ตลอดจนมีวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เป็นทิศเป็นทางชัดเจนและรองรับ

สำหรับที่กิจการมีการซื้อธุรกิจซึ่งนับวันจะเป็นปรากฏการณ์ที่มีมากขึ้นเรื่อย ๆ แต่ที่ผ่านมา TFRS for NPAEs (2554) ยังไม่มีแนวปฏิบัติทางบัญชีว่าด้วยเรื่องนี้

กล่าวโดยสรุป เมื่อผู้อ่านได้อ่านมาจนถึงวินาทีนี้ จึงขอสรุปแบบหมดหน้าตักว่า TFRS for SMEs สำหรับ NPAEs ที่ไม่ซับซ้อน ก็คือโฉมใหม่ (พูดยังกับรถยนต์ที่ออกใหม่อย่างนั้นเลย) ของ TFRS for NPAEs ที่ได้รับการส่งคายนามาให้มาสวมเสื้อใหม่ในนามของ TFRS for SMEs + แนวปฏิบัติทางการบัญชีเป็นการเพิ่มเสริมที่ถ่ายทอดมาจาก TFRS for NPAEs (2554) + ข้อกำหนดในการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสด ซึ่งหากกิจการใดไม่มีรายการกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (OCI) เช่น ส่วนเกินจากการตีราคาทรัพย์สิน ส่วนของการเปลี่ยนแปลงหลักทรัพย์เพื่อขาย ก็จะไม่กระทบกลับมาเหลือการจัดทำงบกำไรขาดทุนนั่นเอง + การเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในบางเรื่อง เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้องกันแบบย่อเมเยอร์ แต่ไม่ถึงกับเปลี่ยเปล่าจนคู่แข่งทางธุรกิจนำไปใช้สร้างความเปรียบเชิงแข่งขันได้

ทั้งนี้ สภาวิชาชีพบัญชียังมีแผนที่จะจัดหลักสูตรสัมมนาเผยแพร่ความรู้เกี่ยวกับ TFRS for SMEs เพื่อให้ทุกท่านได้เริ่มเรียนรู้ และเตรียมความพร้อมก่อนถึงวันที่หลักการเพิ่มเติมคือ เรื่องงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ และงบกระแสเงินสดจะมีผลบังคับใช้ในปี 2562 สำหรับหลักการรับรู้รายการและวัดมูลค่าที่คล้ายกับ TFRS for NPAEs จะมีผลบังคับใช้ในปี 2561 แต่อยู่ในโฉมใหม่ของ TFRS for SMEs



โดย คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี