

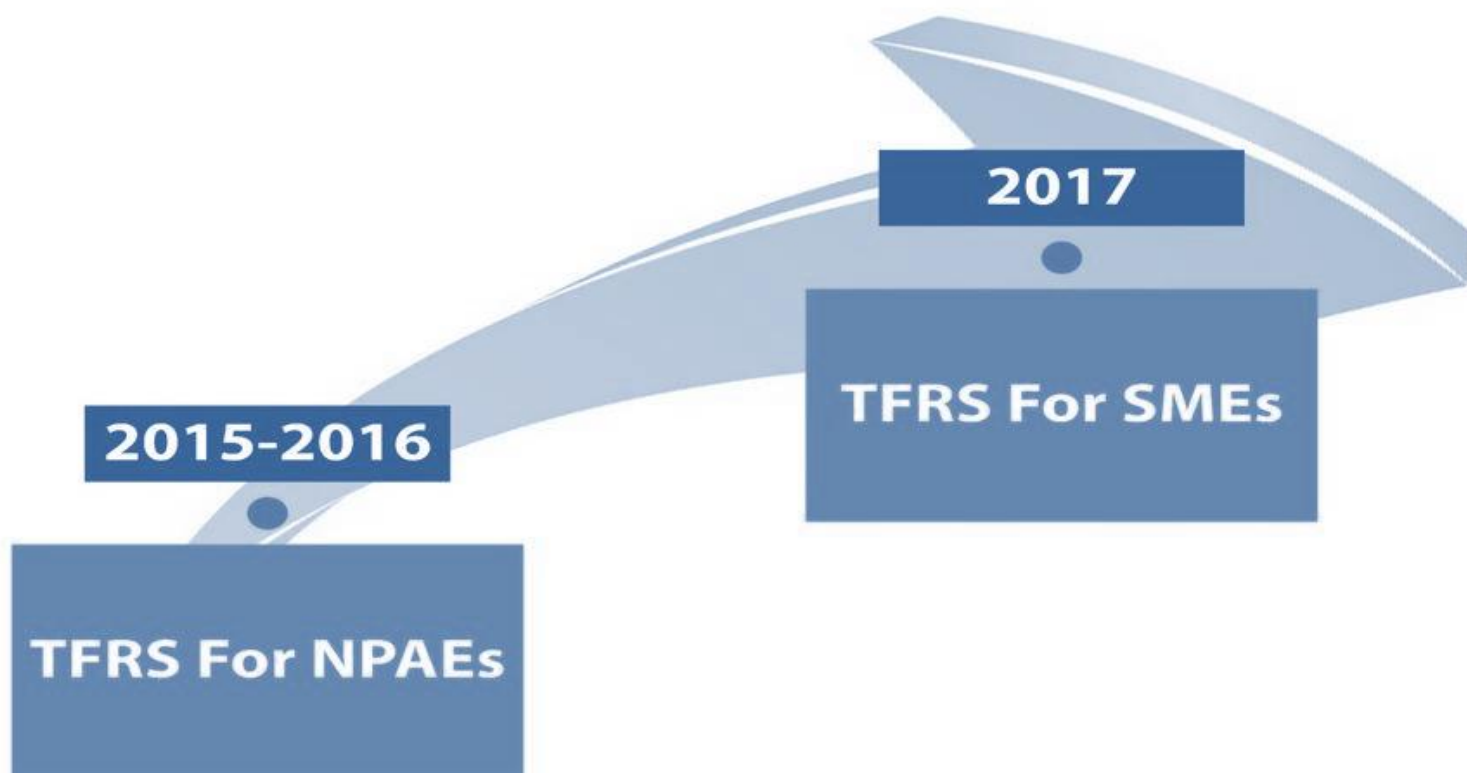
# มาตรฐานรายงานทางการเงินชุดเล็ก (TFRS for NPAEs) กับการพัฒนาสู่ระดับสากล

โดย รศ.ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์

ประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

## ตอนที่ 2

### Roadmap of TFRS for NPAEs



# มาตรฐานรายงานทางการเงินชุดเล็ก (TFRS for NPAEs) กับการพัฒนาสู่ระดับสากล (ตอนที่ 2)

สำหรับประเด็นที่ผู้เขียนเชื่อว่าโดนใจผู้ทำบัญชีและผู้สอบบัญชี ตลอดจนเจ้าของกิจการก็คือมาตรฐานฯ ชุดเล็กได้ลดข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินลงไปหลายประเด็นจนหมายเหตุประกอบงบการเงินดูแล้วเบาบางลงไปเยอะเมื่อเทียบกับสมัยก่อน ผู้ใช้งบการเงินอ่านดูแล้วต้องมโนภาพว่าอีกนานกว่าจะอ่านจบ ตัวอย่างเช่น ไม่บังคับให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ไม่บังคับให้กิจการเปิดเผยรายงานแยกตามส่วนงาน ไม่บังคับให้กิจการเปิดเผยค่าใช้จ่ายตามลักษณะ แม้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนจะแสดงตามหน้าที่ ผิดกับมาตรฐานฯ ชุดใหญ่ที่ใช้กับ PAEs กิจการต้องเสียเวลาแจกแจงค่าใช้จ่ายแยกตามลักษณะในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เช่น วัตถุดิบใช้ไป ผลประโยชน์พนักงาน เรียกว่าแทบเหมือนเป็นการชุดเอาค่าใช้จ่ายในระบบบัญชีแยกประเภทมาแล้วแบบหมดเปลือก นอกจากนี้มาตรฐานฯ ชุดนี้พยายามลดการใช้หลักมูลค่ายุติธรรมลงไปจนหลงเหลืออยู่แค่กับสินทรัพย์บางรายการ เช่น เงินลงทุนชนิดเพื่อค้า หรือเพื่อขายเป็นต้น เนื่องจากกิจการน่าจะพอลงมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนเหล่านี้ได้สบายๆ โดยไม่มีต้นทุนสูงจาก

[www.set.or.th](http://www.set.or.th) เป็นต้น



ที่สำคัญไปกว่านั้นคือมาตรฐานฯ ชุดเล็กไม่พยายามเพิ่มภารกิจให้กับนักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องมากจนเกินไปนัก เช่น กำหนดให้ทบทวนอายุการให้ประโยชน์ มูลค่าคงเหลือ และวิธีคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์อย่างสม่ำเสมอ ไม่ใช่ให้ทบทวนทุกสิ้นปีเหมือนมาตรฐานฯ ชุดใหญ่ โดยคำว่าสม่ำเสมอนี้ก็อยู่ที่กิจการจะกำหนดกันเองตามความเหมาะสมว่าทุกกี่ปีครั้ง นอกจากนี้การรับรู้ประมาณการหนี้สินหากการจ่ายตามภาระผูกพันนั้นเกินกว่า 1 รอบบัญชีก็ไม่จำเป็นต้องอาศัยการประมาณรายจ่ายในอนาคตและใช้วิธีการคิดลดแต่อย่างใด เพียงแค่ประมาณการรายจ่ายที่ถือเป็นตัวแทนที่ดีที่สุดของรายจ่ายนั้นๆ หากกิจการจะต้องจ่ายรายจ่ายนั้นๆ ในรอบบัญชีปัจจุบัน เรียกว่าอะไรมันจะพิเศษขนาดนี้

กล่าวโดยสรุปข้อกำหนดที่สำคัญๆ ของมาตรฐานฯ ชุดนี้ก็คือไม่กำหนดให้กิจการต้องจัดทำงบกระแสเงินสด รวมทั้งงบการเงินรวม ซึ่งก็ลดภารกิจในการจัดทำบัญชีลงไปได้อย่างมาก รวมทั้งการจัดทำงบกำไรขาดทุนก็ให้จัดทำแบบธรรมดาไม่ถึงขั้นต้องจัดทำกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอย่างที่กิจการ PAEs จัดทำกันอยู่ แต่ก็ทำให้นักบัญชีบางคนบ่นว่าผลเสียอยู่เหมือนกัน เพราะความรู้ในการจัดทำงบการเงินเหล่านี้ก็เลยส่งคืนอาจารย์ที่เคยประสิทธิ์ประสาทความรู้ในเรื่องนี้ให้ไปหมดเกลี้ยงแล้ว เพราะสมัยเรียนปริญญาตรี ทุกหลักสูตรปริญญาตรีที่เปิดสอนทางด้านการบัญชีก็จะอิงการเรียนการสอนไปตามมาตรฐานฯ ชุดใหญ่ (TFRS for PAEs) เป็นสำคัญ เรียกว่าอาจารย์ก็สอนกันมาหมดไม่ว่าจะเป็นเรื่องการจัดทำงบกระแสเงินสด งบการเงินรวม หรือแม้แต่งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จก็ตาม จนวันนี้พอหลุดออกจากรั้วมหาวิทยาลัยมานานๆ เมื่อไม่จัดทำงบการเงินเหล่านี้เสียมานานๆ เขาก็เลยเข้าป่าเข้ารกเข้าพงกันไปหมดแล้ว

ข้อกำหนดที่สำคัญ ๆ ของมาตรฐานฯ ชุดนี้อีกเรื่องหนึ่งก็คือมาตรฐานฯ สำหรับ NPAEs ไม่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เรียกว่าพวกผู้บริหารของเราจะมีการจ่ายค่าตอบแทนผู้บริหารรายสำคัญเยอะแยะขนาดไหน คงไม่มีใครมาทราบเรื่องของเรา หรือมีการคิดราคาโอนของสินค้าหรือบริการระหว่างกิจการของเรากับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เช่น กิจการของลูกค้า กิจการของอาช้อ กิจการของหลานสะใภ้ คงไม่มีใครมาล้วงรู้ด้วย เรียกว่าความลับไม่ไปไหนเสีย สรรพากรก็อาจตรวจจับได้ยากโดยเฉพาะในเรื่องการสร้างราคาโอนระหว่างกิจการอันเป็นคู่ทางหนึ่งในการวางแผนภาษีของหลายกิจการ พวกเราจึงสุดดีมาตรฐานฯ ชุดนี้ อย่างไม่ลืมพระคุณ



ที่ดูจะโดดเด่นอีกเรื่องหนึ่งก็คือมาตรฐานฯ ชุดนี้ กำหนดให้กิจการจัดการทางการเงินโดยถือว่ามีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (functional currency) เป็นไทยบาทเสมอ ซึ่งก็ช่วยลดความยุ่งยากในการทำบัญชีลงไปเยอะเมื่อเทียบกับมาตรฐานฯ ชุดใหญ่ที่ใช้กับ PAEs ที่จะต้องเชิญหมอลักษณ์มาฟันธงกันเป็นประจำว่าตกลงแล้วกิจการมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นไทยบาทหรืออะไรกันแน่ โดยเฉพาะกิจการที่มีการตั้งราคาขายสินค้าหรือบริการเป็นสกุล

เงินอื่นที่มีใช้ไทยบาท หรือมีการนำเข้าวัตถุดิบหรือเครื่องจักรที่ราคาถูกกำหนดโดยอ้างอิงกับสกุลเงินอื่นที่มีใช้ไทยบาท หรือมีแหล่งเงินทุนสำคัญซึ่งอ้างอิงกับสกุลเงินอื่นที่มีใช้ไทยบาท เป็นต้น นักบัญชีและผู้บริหารฟังแล้วอาจเวียนหัวสำหรับภาระที่จะลงมาลงลึกในเรื่องนี้ แอมหากสรุปว่ากิจการมีสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินอื่นที่มีใช้ไทยบาท เรียกว่างานเข้า เพราะกิจการจะต้องจัดทำบัญชีสกุลคู่ขนาน และต้องแปลงค่างบการเงินที่อยู่ในสกุลเงินอื่นที่มีใช้ไทยบาทให้เป็นไทยบาทอีก ต้นทุนในการจัดทำบัญชีคงจะสูงขึ้นตามมา

อีกประเด็นหนึ่งที่ทุกคนรับทราบเป็นอย่างดีเมื่อนำมาตรฐานฯ ชุดนี้มาใช้ก็คือการรับรู้ประมาณการหนี้สินผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน เช่น ประมาณการหนี้เงินชดเชยกฎหมายแรงงาน ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยมาตรฐานฯ ชุดนี้ไม่ได้กำหนดให้ใช้หลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและการคิดลดแต่อย่างใด เรียกว่าลดต้นทุนในการจัดทำบัญชีลงไปได้จำนวนหนึ่ง แต่มาตรฐานฯ ก็ไม่ได้ห้ามเสียทีเดียวว่าจะใช้หลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและการคิดลดไม่ได้ จริงๆ แล้วมาตรฐานฯ ก็เปิดทางไว้แล้วว่าหากไม่ประสงค์จะใช้หลักง่าย ๆ ตามที่กล่าวมา จะใช้หลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและการคิดลดตามทีระบุไว้ในมาตรฐานฯ ชุดใหญ่ฉบับที่ 19 เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน ก็ไม่น่าจะผิดประการใด เพียงแต่เมื่อไม่ได้บังคับว่ากิจการต้องใช้หลักคณิตศาสตร์ประกันภัยและการคิดลดตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานฯ ชุดใหญ่ พวกเรานักบัญชีก็เลยแทบจะไม่หันหลังกลับไปสนใจในหลักการเหล่านี้ว่าคืออะไร

สำหรับกิจการที่ทำธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ก็ได้รับอันสงค์ดีไม่น้อยจากมาตรฐานฯ ชุดนี้ เนื่องจากมาตรฐานฯ ชุดนี้ก็น่ารักกับธุรกิจเหล่านี้พอสมควร กล่าวคือยังคงอนุญาตให้กิจการเลือกรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ได้ 3 วิธีเหมือนอย่างที่เคยทำกันมาถ้ารายการขายนั้นเข้าเงื่อนไข 9 ข้อตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานฯ ผู้อ่านลองไปหาอ่านกันเองเงื่อนไขดังกล่าวมีอะไรบ้าง วิธีทั้ง 3 นี้ ได้แก่ วิธีรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อมีการโอนผลประโยชน์และความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญไปยังผู้ซื้อ วิธีรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และวิธีรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ กิจการจะเลือกวิธีไหนก็สามารถทำได้ด้วยกันทั้งสิ้น แต่เชื่อว่าส่วนใหญ่กิจการจะเลือกวิธีรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และวิธีรับรู้การที่จะต้องปรับปรุงรายการในงวด. กิจการและลดปัญหาที่กิจการอาจต้องไปเจรจากับสถาบันการเงินหากมีส่วนของเจ้าของติดลบอันเกิดจากการเลือกรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เมื่อโอนและนำไปสู่การฝ่าฝืนเงื่อนไขสัญญาเงินกู้ในที่สุด กิจการจึงมักเลือกรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือวิธีรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่ถ้าเป็นมาตรฐานฯ ชุดใหญ่ที่ใช้กิจการ PAEs กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อมีการโอนผลประโยชน์และความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญไปยังผู้ซื้อเพียงวิธีเดียวเท่านั้น เรียกว่าโหดไม่มีดี เพราะถือว่าการขายอสังหาริมทรัพย์จริงๆ แล้วก็ถือการขายสินค้าดี ๆ นี้เอง



นอกจากนี้ หากกิจการมีการขายสินค้าหรือบริการโดยมีโปรแกรมแถมสะสม ซึ่งเป็นที่ฮอตฮิตในบรรดาผู้ประกอบการร้านอาหาร หรือห้างสรรพสินค้า หรือแม้แต่ร้านสะดวกซื้อ เพื่อเพิ่มอัตราการซื้อซ้ำของพวกเรา เรียกว่าเข้าร้านอาหารหรือเข้าห้างสรรพสินค้าร้านไหนหรือห้างไหน ห้างนั้น ได้พบโปรแกรมดังกล่าวแบบไม่เลือกที่เมื่อมาตรฐานฯ ชุดเล็กที่ใช้กับพวกเราไม่ได้กำหนดให้ต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมและบันทึกแยกออกจากรายได้ค่าขายหรือรายได้ค่าบริการมาเป็นรายได้รับล่วงหน้า ก็เลยช่วยคลายความกังวลไปได้ระดับหนึ่ง มิฉะนั้นนักบัญชีคงจะต้องไปพืงพึงฝ่ายการตลาดให้ช่วยทำเรื่องนี้ให้ ซึ่งไม่ใช่เรื่องง่าย ๆ ที่จะไปขอร้องให้พวกเขาทำเช่นนั้นให้ แต่ก็ต้องระวังนิดหนึ่งว่าแม้มาตรฐานฯ จะไม่มีข้อกำหนดเช่นว่า แต่เมื่อพลิกไปดูมาตรฐานฯ ในบทที่ว่าด้วยประมาณการหนี้สิน กิจการยังต้องมีการรับรู้ประมาณการหนี้สินภายใต้โปรแกรมแถมสะสมอยู่ดี อย่าเพิกเฉยเรื่องนี้ก็แล้วกัน เพราะหลายกิจการหลงดีใจว่าในเมื่อมาตรฐานฯ ไม่ได้กำหนดให้ต้องกำหนดมูลค่ายุติธรรมและบันทึกแยกออกจากรายได้ค่าขายหรือรายได้ค่าบริการมาเป็นรายได้รับล่วงหน้าก็น่าจะหมดภารกิจในเรื่องบัญชีซับซ้อนที่ตามมา จริง ๆ แล้วหาเป็นเช่นนั้นไม่



.....โปรดติดตามต่อไป ใน ตอนที่ 3