

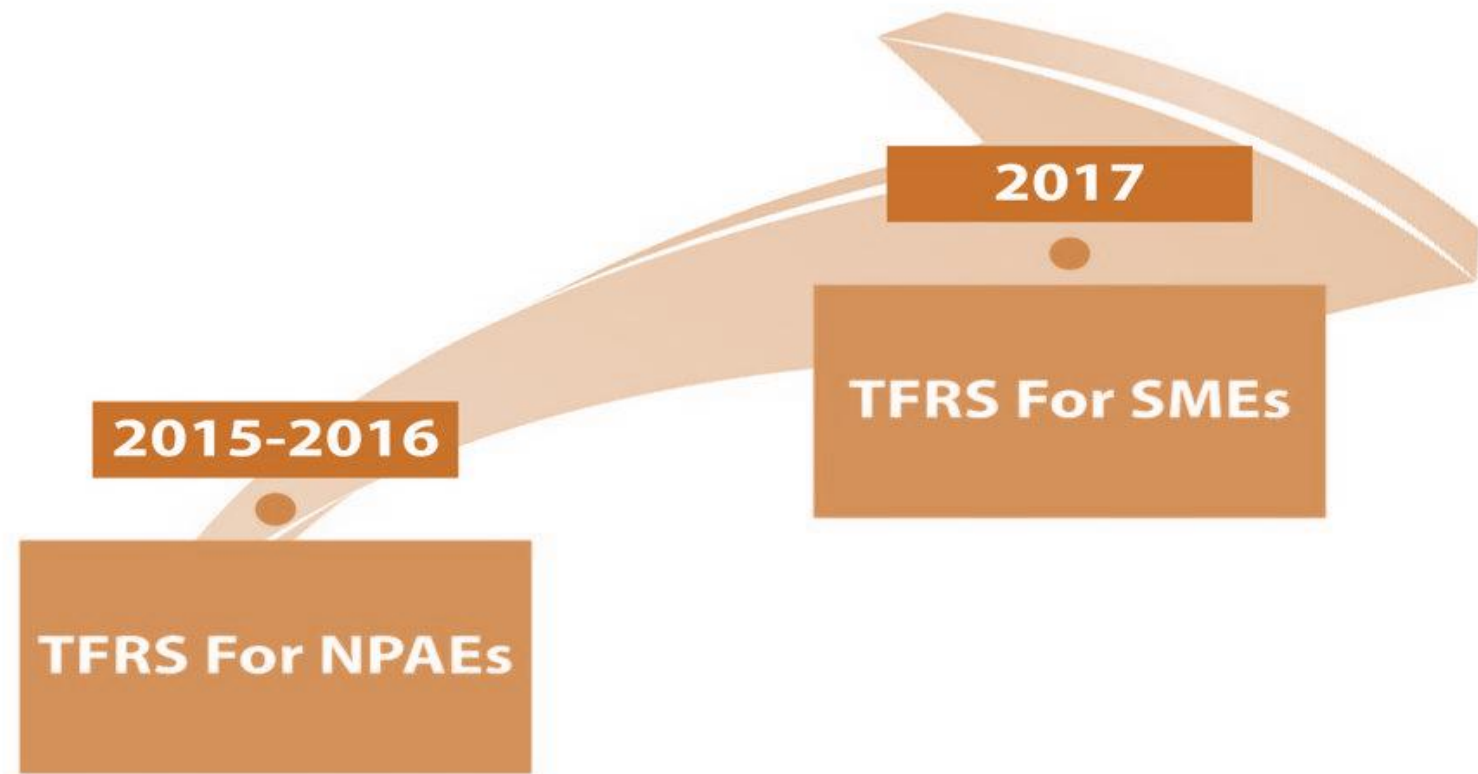
# มาตรฐานรายงานทางการเงินชุดเล็ก (TFRS for NPAEs) กับการพัฒนาสู่ระดับสากล

โดย รศ.ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์

ประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

## ตอนที่ 3

### Roadmap of TFRS for NPAEs



# มาตรฐานรายงานทางการเงินชุดเล็ก (TFRS for NPAEs) กับการพัฒนาสู่ระดับสากล (ตอนที่ 3)

สำหรับอีก 2 เรื่องสุดท้ายก่อนจะขึ้นเรื่องทิศทางใหม่ในอนาคตของมาตรฐานฯ สำหรับกิจการ NPAEs ก็คือมาตรฐานฯ ปัจจุบันไม่อนุญาตให้ตีราคาทรัพย์สินใหม่ เช่น ที่ดินหรือเครื่องจักร แต่ก็ไม่ได้ห้ามหากกิจการจะเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมที่ประเมินขึ้นโดยผู้ประเมินราคาอิสระในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ก็ต้องเปิดเผยวิธีการด้วยว่ามูลค่ายุติธรรมนั้นกำหนดมาอย่างไร ดังนั้น หากกิจการใดเคยจัดให้มีการตีราคาทรัพย์สินใหม่เมื่อสมัยก่อน ก่อนที่มาตรฐานฯ ชุดนี้จะประกาศใช้ พวกเราจำได้ดีว่าเราเคยใช้มาตรฐานฯ ชุดเดียวกันทั่วประเทศไทย แม้จะมีการผ่อนผันไป 8 ฉบับให้กับกิจการที่มีใช้บริษัทมหาชนก็ตาม แต่มาตรฐานฯ ว่าด้วยที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้เปิดเป็นทางเลือกให้กิจการสามารถตีราคาทรัพย์สินใหม่ได้ จนมีบางกิจการก็ได้ใช้ทางเลือกนี้มาก่อนหน้า แต่เมื่อมาตรฐานฯ นี้ประกาศใช้ กิจการที่เคยจัดให้มีการตีราคาทรัพย์สินใหม่ ก็ต้องโอนกลับรายการที่เกี่ยวข้องทั้งหมด แต่เท่าที่ผู้เขียนทราบมาจากผู้สอบบัญชีที่นำรักบางราย พวกเขาบอกตรงกันว่าบางกิจการกลับไม่ได้มีการโอนกลับรายการส่วนเกินทุนจากการตีราคาทรัพย์สินและส่วนที่เป็นมูลค่าเพิ่มของสินทรัพย์แต่อย่างใด เรียกว่ามาตรฐานฯ ไม่อนุญาตให้ทำ แต่กิจการเหล่านี้ใช้หลักว่าอย่าได้แคร์ หนึ่งเสียตำลึงทอง ยังไงผู้เขียนก็อีกหนึ่งใน 2 เรื่องที่ผู้เขียนอยากกล่าวถึงในที่นี้ก็คือการรับรู้ภาษีเงินได้ มาตรฐานฯ สำหรับ NPAEs

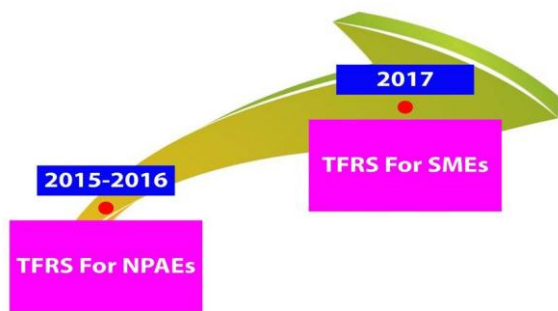


กำหนดให้กิจการบันทึกภาษีเงินได้ตามวิธีค้างจ่าย ซึ่งก็คือรับรู้ตามจำนวนอันพึงต้องเสียให้กับกรมสรรพากรตามที่คำนวณไว้ในแบบฟอร์มยื่นเสียภาษีนั่นเอง กรณีจะได้ภาษีคืนคงจะได้ยาก เลยไม่ค่อยมีใครได้บันทึกกันเท่าไร อย่างไรก็ตาม มาตรฐานฯ ก็กำหนดเป็นทางเลือกว่ากิจการสามารถบันทึกภาษีเงินได้ตามวิธีรอการตัดบัญชี (deferred tax method) ได้ด้วย แต่ต้องถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้ ซึ่งใช้กับกิจการพวก PAEs ซึ่งก็คาดว่าพวกเราคงแทบไม่เลือกที่จะถือปฏิบัติตามมาตรฐานฯ ฉบับที่ 12 เพราะอ่านดูแล้ว ข้อกำหนดค่อนข้างซับซ้อนและเพิ่มภารกิจในการทำบัญชี แถมถ้ากิจการไม่เคยมีการจัดทำงบประมาณมาก่อนหน้า จะกลายเป็นเรื่องยากทันทีหากเกิดผลแตกต่างชั่วคราวชนิดลดภาษีในงวดอนาคตได้และนำไปสู่การรับรู้สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี ขนาดกิจการ PAEs เองที่ถูกกำหนดให้ใช้มาตรฐานฯ ฉบับนี้ยังบ่นว่ามาตรฐานฯ ฉบับนี้ยากต่อการเข้าใจเลย

ขอเน้นย้ำอีกครั้งจริงๆ แล้วพวกเรานักบัญชีและผู้สอบบัญชีก็ล้วนเคยถูกกำหนดให้เรียนรู้บันทึกภาษีเงินได้ตามวิธีรอการตัดบัญชีในวิชาการบัญชีขั้นสูง 2 ตามหลักสูตรบัญชีบัณฑิตสมัยใหม่ และก็ไม่แตกต่างอะไรกับการจัดทำงบกระแสเงินสดและงบการเงินรวมความรู้ในเรื่องเหล่านี้ที่อาจารย์เคยประสิทธิ์ประสาทพวกเรามาได้ นำส่งคืนอาจารย์ไปจนหมดเกลี้ยง เรียกว่าพอสอบเสร็จจิวานี้ ก็สูญหายไปไหนไม่ต่างกับเรือโททานิคที่จมหายลงไปในมหาสมุทรและใช้เวลานานกว่าจะกู้ขึ้นมาได้ เรียกว่าทุกหลักสูตรปริญญาตรีที่เปิดสอนทางด้านการบัญชีก็จะอิงการเรียนการสอนไปตามมาตรฐานฯ ชุดใหญ่ (TFRS for PAEs) เป็นสำคัญ หากแต่วันนี้พอไม่ได้บันทึกภาษีเงินได้ตามวิธีนี้นานๆ ก็เลยลืม เรียกว่าบางสิ่งอยากจำกลับลืม บางสิ่งอยากลืมกลับจำ เหมือนในเพลงของคุณะ The Hot Pepper ไม่มีผิด

เมื่ออ่านมาถึงวินาทีนี้ผู้อ่านคงตั้งคำถามว่า แล้วเราจะอยู่กับมาตรฐานฯ ชุดเล็กไปอีกนานเท่าไร คำตอบคือในเบื้องต้นนี้ตามที่คุณเขียนและคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้วาง roadmap ไว้ก็คือมาตรฐานฯ ชุดนี้จะอยู่กับเราจนสิ้นรอบบัญชี 2559 เรียกว่าประมาณปี 2560 เป็นอย่างเร็วสุดและ 2561 เป็นอย่างช้า คาดว่าพวกเราที่เป็นกิจการ NPAEs จะพยายามเคลื่อนไปสู่การนำมาตรฐานฯ ใหม่ที่เรียบเรียงจาก IFRS for SMEs (2015) ซึ่งก็เกือบตกผลึก 100% แล้วในขณะที่เขียนบทความนี้ขึ้น มีคนตั้งข้อสังเกตว่าอยู่ดี ๆ ทำไมจะยกเลิกมาตรฐานฯ NPAEs ฉบับปัจจุบัน ทั้ง ๆ ที่พวกเรายังมีความสุขที่ได้อยู่กับมาตรฐานฯ ชุดนี้ อีกทั้งการใช้งานตามข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ฉบับนี้ก็เริ่มลงตัว เรียกว่าไม่อยากให้มาตรฐานฯ ฉบับนี้จากไป

#### Roadmap of TFRS for NPAEs



เหตุผลอีก ๆ ก็คือเพื่อให้สอดคล้องกับการก้าวเข้าสู่ AEC ที่กำลังมาถึงในไม่อีกกี่เดือนข้างหน้า กล่าวอีกนัยหนึ่งคือเพื่อยกระดับการทำบัญชีให้ก้าวสู่ระดับสากลนั่นเอง โดยมีต้นทุนในการจัดทำบัญชีที่ไม่สูงจนเกินไปนัก และเมื่องบการเงินถูกจัดทำขึ้นตามหลักบัญชีสากล ผลที่ตามมาก็คืองบการเงินของกิจการ NPAEs ก็จะสามารถเปรียบเทียบกับกิจการ NPAEs ทั่วโลกที่ใช้มาตรฐานฯ อย่างเดียวกันในการจัดทำงบการเงิน หากผู้บริหารของพวกเราคิดจะออกไปลงทุนนอกประเทศ หรือหากนักลงทุนต่างประเทศสนใจจะเข้ามาลงทุนในกิจการของพวกเรา อย่างน้อยก็จะเข้าหลักฐัเรา รู้เรา เรียกว่าเราพูดภาษาเดียวกัน สำหรับ IFRS for SMEs (2015)

ผู้เขียนอ้างอิงถึงนี่ก็จะมีการประกาศใช้พร้อม ๆ กันในปี 2560 ซึ่งก็คือเป้าหมายที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ อยากให้พวกเราวิ่งไปทันและนับเป็นครั้งแรกที่พวกเราจะเริ่มใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศในปีเดียวกันกับที่ประเทศทั่วโลกเขาใช้กัน



มูลเหตุของการก้าวเข้าสู่ IFRS for SMEs ยังอยู่ที่ว่ามีผู้ร้องเรียนมายังผู้เขียนโดยตรงโดยเฉพาะฝ่ายสินเชื่อของสถาบันการเงินว่ามาตรฐานฯ NPAEs ปัจจุบันดูจะไม่เหมาะสมกับกิจการ NPAEs ขนาดใหญ่หรือกิจการ NPAEs ที่มีลักษณะเป็นกลุ่มกิจการ เช่น ไม่บังคับให้ทำงบกระแสเงินสด ตลอดจนงบการเงินรวม ตลอดจนไม่ถูกบังคับให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ทำให้สถาบันการเงินมีต้นทุนเพิ่มขึ้นในการจัดทำข้อมูลเหล่านี้เพื่อประกอบการวิเคราะห์สินเชื่อ เรียกว่าเป็นบริษัทขนาดใหญ่ที่มีการพึ่งพิงเงินทุนจากสถาบันการเงินอย่างเป็นล่ำเป็นสัน แต่กลับทำบัญชีและจัดทำรายงานทางการเงินดูจะไม่สมฐานะอย่างไรวางนั้น เนื่องจากมาตรฐานฯ ชุดเล็กปัจจุบันไม่กำหนดให้กิจการจัดทำงบกระแสเงินสด ทำให้สถาบันการเงินขาดข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับการบริหารเงินสดของกิจการและความสามารถของกิจการในการจ่ายเงินต้นและดอกเบี้ย นอกจากนี้ ในกรณีของกลุ่มกิจการ ก็ไม่มีข้อกำหนดให้กิจการต้องจัดทำงบการเงินรวม ทำให้สถาบันการเงินไม่สามารถมองเห็นภาพที่ชัดเจนของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกลุ่มกิจการอย่างมากที่สุดก็ได้แต่มองเห็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทร่วมเป็นแต่ละกิจการแยกเป็นอิสระจากกัน เหมือนจิ๊กซอว์ที่ต่อยังไม่เสร็จนั่นเอง

นอกจากนี้ สถาบันการเงินแทบไม่มีสิทธิที่จะมองเห็นรายการระหว่างกันที่แต่ละกิจการที่อยู่ในกลุ่มเดียวกันทำขึ้นเพื่อปิดเป็นฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของตน หรือรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ชอบมาพากลเนื่องจากมาตรฐานฯ ปัจจุบันไม่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั่นเอง



ด้วยเหตุผลนี้สภาวิชาชีพบัญชีฯ โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานฯ จึงเห็นว่าถึงเวลาแล้วที่ข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ชุดเล็กที่ใช้กับ NPAEs จะต้องมีการยกระดับไปสู่การสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้หลายฝ่ายยิ่งขึ้นซึ่งรวมถึงสถาบันการเงิน อย่างไรก็ตาม ในฐานะที่ผู้เขียนเป็นประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานฯ ในขณะนี้ เล็งเห็นว่ามาตรฐานฯ ฉบับใหม่นี้จะต้องไม่สร้างภาระกิจให้กิจการ NPAEs ขนาดกลางและขนาดเล็ก โดยพยายามคงไว้ซึ่งข้อกำหนดทางบัญชีที่ไม่ซับซ้อนและมีต้นทุนในการจัดทำบัญชีไม่สูงจนเกินไป เรียกว่าหากข้อกำหนดใดของ IFRS for SMEs ที่สร้างภาระกิจให้กิจการ NPAEs ขนาดกลางและขนาดเล็กค่อนข้างมาก ก็คงจะมีการผ่อนปรนข้อกำหนดให้กับกิจการเหล่านี้ เช่น การด้อยค่าของสินทรัพย์ การบัญชีสำหรับเครื่องมือทางการเงิน การบันทึกภาษี

เงินได้ตามวิธีการรอดัตบัญชี เป็นต้น โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานฯ จะมีการออกคำชี้แจงเพิ่มเติมในส่วนของการผ่อนปรนข้อกำหนดบางเรื่องเพื่อให้กิจการ NPAEs ขนาดกลางและขนาดเล็กสามารถปฏิบัติตามได้โดยไม่มีต้นทุนที่สูงจนเกินไปนัก

กล่าวโดยสรุปเมื่อถึงเวลานั้นซึ่งก็คือปี 2560 มาตรฐานฯ สำหรับ NPAEs ที่ออกมาเมื่อปี 2554 ก็จะมาเลิกใช้และเปิดโอกาสให้มาตรฐานฯ ใหม่ที่เรียบเรียงจาก IFRS for SMEs (2015) เข้ามาแทนที่ ดังนั้น ตามกระแสข่าวที่ว่ามาตรฐานฯ ชุดเล็กปัจจุบันจะยังมีอยู่ต่อไปกับกิจการ NPAEs ขนาดเล็ก จึงไม่เป็นความจริง กล่าวคือทุกกิจการที่เป็น NPAEs จะต้องนำมาตรฐานฯ ใหม่ที่เรียบเรียงจาก IFRS for SMEs มาใช้ เพียงแต่อาจมีการผ่อนผันบางบทหรือผ่อนผันข้อกำหนดในบางบทให้กับกิจการ NPAEs ขนาดกลางและขนาดเล็ก ซึ่งคงจะไม่ได้วัดกันที่ขนาดของสินทรัพย์ ขนาดของส่วนของเจ้าของ รายได้ หรือจำนวนพนักงานแต่อย่างใด แต่จะวัดกันที่ว่ากิจการนี้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มกิจการหรือไม่ กล่าวคือหากกิจการไม่ได้มีฐานะเป็นบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทร่วม กิจการร่วมค้าของกลุ่มกิจการใด โดยนัยแล้วกิจการนั้นก็คือกิจการ NPAEs ขนาดกลางและขนาดเล็กนั่นเอง แต่ถ้ากิจการมีฐานะเป็นบริษัทใหญ่ บริษัทย่อย บริษัทร่วม กิจการร่วมค้าของกลุ่มกิจการใดก็ตาม ก็อนุมานได้ว่ากิจการนั้นก็คือกิจการ NPAEs ขนาดใหญ่

*...โปรดติดตามต่อใน ตอนที่ 4*