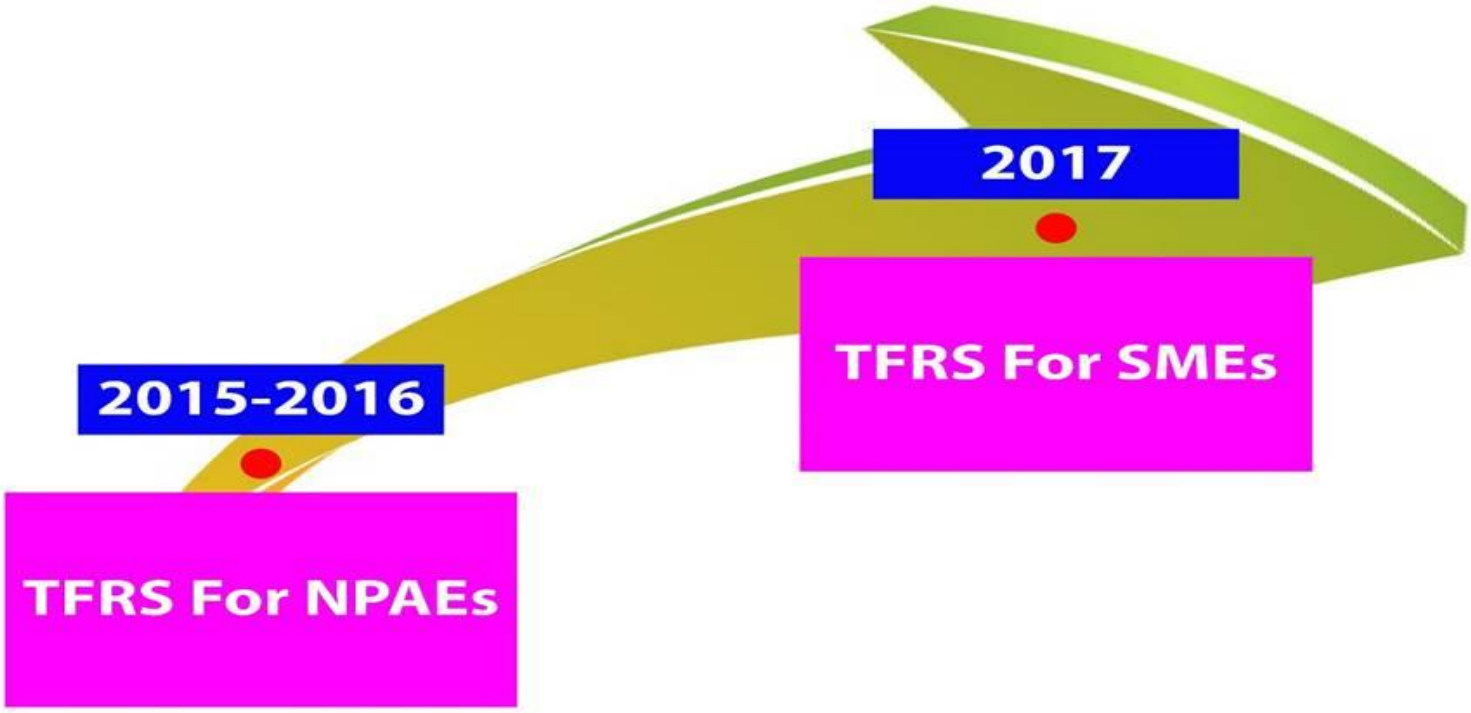
มาตรฐานรายงานทางการเงินชุดเล็ก(TFRS for NPAEs)

กับการพัฒนาสู่ระดับสากล

โดย รศ.ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์

ประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

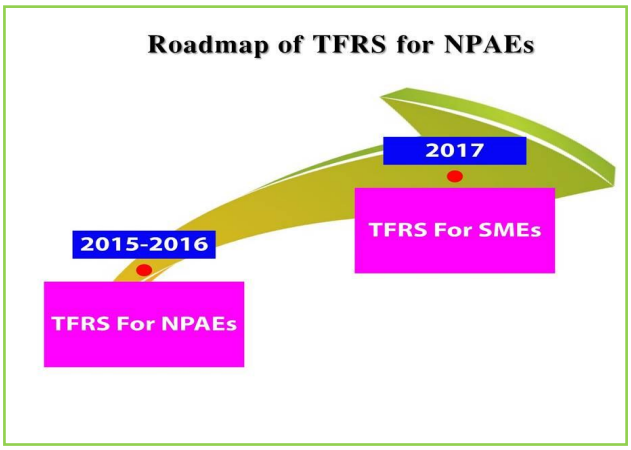
ตอนที่ 1



มาตรฐานรายงานทางการเงินชุดเล็ก (TFRS for NPAEs) กับการพัฒนาสู่ระดับสากล (ตอนที่ 1)

พวกเรานักบัญชีและผู้สอบบัญชี รวมถึงผู้บริหารกิจการคงทราบกันดีว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยชุดเล็ก หรือ ที่เราเรียกกันว่ามาตรฐาน NPAEs (2554) ได้มีการประกาศใช้โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ มาเป็นระยะเวลา 4 ปีเศษแล้ว ซึ่งถ้าเปรียบเทียบกับช่วงชีวิตของคนเรา ก็ถือว่าไม่น้อยทีเดียว โดยมาตรฐานฯ ดังกล่าวให้ถือปฏิบัติกับบริษัทจำกัดและห้างหุ้นส่วนเป็นสำคัญ ซึ่งมีกลุ่มกิจการที่ต้องใช้มาตรฐานฯ ฉบับนี้เรือนแสนเท่าที่ผู้เขียนทราบมา แต่เมื่อไม่นานที่ผ่านมาเอง มีผู้สนใจได้สอบถามมายังผู้เขียนว่ามาตรฐานฯ ชุดนี้จะอยู่ควบคู่กับการทำงานของพวกเราก็คือนักบัญชีและผู้สอบบัญชีตลอดจนผู้บริหารกิจการไปอีกนานสักเท่าไร และมีแนวโน้มที่มาตรฐานฯ ชุดนี้จะเคลื่อนไปในทิศทางอย่างไร บ้างก็เข้าใจว่ามาตรฐานฯ ชุดนี้จะเปลี่ยนไปเป็นเรียบเรียงจาก IFRS for SMEs แต่ยังไม่ทราบว่า version ไหน บ้างก็ว่ามาตรฐานฯ ชุดนี้น่าจะยังอยู่ต่อไป แต่จะมีมาตรฐานฯ ใหม่ที่เรียบเรียงจาก IFRS for SMEs เป็นทางเลือก เป็นต้น

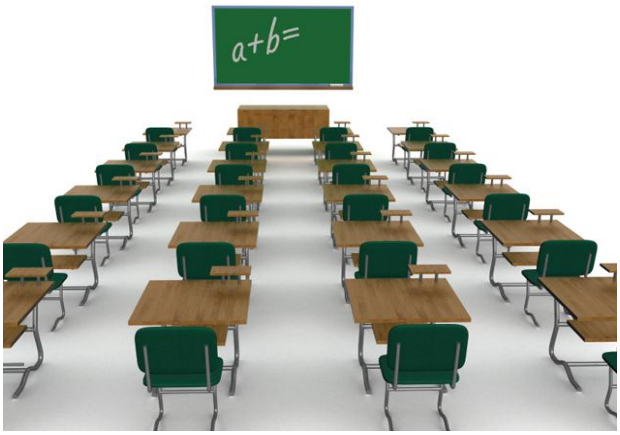
เพื่อสร้างความเข้าใจที่ถูกต้องในเรื่องนี้ จึงเป็นดำริของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานบัญชีให้ผู้เขียนช่วยเขียนบทความเพื่อชี้แจงแถลงไข



ในเรื่องนี้ บทความนี้จึงจัดทำเพื่อให้ผู้สนใจทั่วไปได้ทราบถึงภูมิหลังของมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยชุดเล็กที่ใช้อยู่ในปัจจุบันว่ามีความเป็นมาอย่างไร เพราะที่ผ่านมาหลายคนก็ยังไม่รู้ที่มาที่แท้จริงของมาตรฐานฯ ชุดนี้ นอกจากนี้ ที่อยากรู้มากที่สุดก็คือมาตรฐานฯ ชุดนี้กำลังจะเคลื่อนย้ายไปในทิศทางใด ก่อนอื่นเราคงจะขอมาทำความเข้าใจกับมาตรฐานฯ ปัจจุบันสำหรับ NPAEs ก่อนว่าเกิดขึ้นมาด้วยเหตุผลกลใด และทำไมจึงมาเป็นข้อกำหนดทางบัญชีอย่างที่พวกเราเห็น คำตอบในเรื่องนี้ก็คือมาตรฐานฯ ชุดนี้เกิดจากความดำริของอดีตนายกสภาวิชาชีพบัญชีฯ คือ ศาสตราจารย์เกียรติคุณเกษรี ณรงค์เดช ในเวลานั้นที่เล็งเห็นความสำคัญของการที่กิจการ NPAEs ซึ่งไม่มีส่วนได้เสียใด ๆ ต่อสมบัติของสาธารณะชนน่าจะมีกรอบแนวคิดในการจัดทำบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่แตกต่างไปจากมาตรฐานฯ ที่พวกเราเคยใช้กันอยู่ซึ่งอาจจะเหมาะกับกิจการขนาดใหญ่ที่มีการระดมเงินทุนจากตลาดทุนหรือมีส่วนได้เสียต่อสมบัติสาธารณะที่พวกเราเรียกกันว่า PAEs นั่นเอง

พวกเราคงทราบดีว่าก่อนหน้าปี 2554 การจัดทำบัญชีและการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการในบ้านเราไม่ว่าจะเป็นบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนต่างอยู่บนหลักการพื้นฐานของมาตรฐานฯ ฉบับเดียวกันซึ่งเรียบเรียงมาจาก IFRS เป็นส่วนใหญ่ แม้จะมีบางฉบับที่เรียบเรียงจาก US GAAP และมีอยู่ฉบับเดียวที่กำหนดขึ้นโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยก็ตาม เพียงแต่มีการผ่อนผันมาตรฐานฯ จำนวน 8 ฉบับให้กับกิจการที่ในเวลานั้นเรียกว่ากิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน

พวกเราคงนึกออกว่ามาตรฐานฯ ที่มีการผ่อนผันการบังคับใช้ให้กับกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชนมีมาตรฐานฯ ฉบับใดบ้าง หนึ่งในจำนวนนั้นก็คือการจัดทำงบกระแสเงินสด การจัดทำงบการเงินรวม การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลและกิจการที่เกี่ยวข้อง และการทบทวนการด้อยค่าของสินทรัพย์นั่นเอง พวกเราจึงเกิดคำถามว่าแล้วอยู่ดี ๆ ทำไมไม่ยึดวิธีการแบบนี้อีกต่อไปในการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี คำตอบคือมาตรฐานฯ ส่วนที่ไม่ได้รับการผ่อนผันก็ยังยากต่อการนำไปถือปฏิบัติอยู่ดี เช่น มาตรฐานฯ ที่ว่าด้วยประมาณการหนี้สิน ซึ่งมีแนวคิดในเรื่องการกำหนดประมาณการหนี้สินที่อิงอยู่กับการประมาณรายจ่ายในอนาคต (หากการจ่ายตามภาระ



ผูกพันนั้นเกินกว่า 1 รอบบัญชี) แล้วใช้วิธีการคิดลดกลับมาเป็นมูลค่ายุติธรรมดูไปดูมาช่างซับซ้อนเกินไปในการนำมาถือปฏิบัติ หรือหากกิจการถือครองสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุกำหนดไม่ได้แน่นอน เช่น ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า หากไม่ต้องตัดจำหน่ายแต่ต้องทดสอบการด้อยค่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ ก็คงจะเป็นเรื่องยาก ถ้าเชิญหมอลักษณ์มาฟันธงไปเลยว่าให้ตัดจำหน่ายกี่ปีไปเลย น่าจะง่ายกว่าไหม ดังนั้น ถ้าพวกเรายังยืนยันนั่งยันที่จะใช้มาตรฐานฯ ชุดเล็กกันต่อไปโดยไม่พิจารณาเปลี่ยนมาเป็นวิธีแยกมาตรฐานฯ สำหรับกิจการ NPAEs ออกมาโดยเฉพาะและยังคงใช้มาตรฐานฯ ชุดเดียวกันต่อไป ก็น่าจะสร้างภารกิจและต้นทุนในการจัดทำบัญชีให้บรรดากิจการ NPAEs ไม่น้อย

ขอยกตัวอย่างเช่น นับแต่ปี 2554 เป็นต้นมา หากพวกเราซึ่งเป็นกิจการ NPAEs ยังคงใช้มาตรฐานฯ ชุดเดียวกับกิจการ PAEs ต่อไป พวกเราคงจะขอลาออกจากการเป็นนักบัญชีของกิจการอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยง แถมทางเจ้าของกิจการก็คงอยากให้ออก เช่น มาตรฐานฯ ชุดที่ใช้กับ PAEs ในปัจจุบันกำหนดให้กิจการทบทวนอายุการให้ประโยชน์ มูลค่าคงเหลือ และวิธีคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ประเภทที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ทุกสิ้นรอบบัญชี ในทางปฏิบัติ ผู้เขียนเชื่อว่าการทบทวน

สิ่งเหล่านี้ไม่ใช่เรื่องง่าย ต้องไปพึ่งพิงผู้คนหลายฝ่ายในองค์กร ฝ่ายอะไรก็ยังไม่รู้เลยว่าที่ว่าต้องไปพึ่งพิง แถมกำหนดให้กิจการต้องทบทวนทุกสิ้นรอบบัญชีอีกต่างหาก นักบัญชีอย่างพวกเราคงบ่นว่าใครจะไปทำไหว โดยเฉพาะหากทรัพย์สินถาวรถือเป็นองค์ประกอบสำคัญของการดำเนินธุรกิจและมีมากมายหลายพันรายการ นอกจากนี้ มาตรฐานฯ ชุดที่ใช้กับ PAEs ในปัจจุบัน ยังสนับสนุนให้กิจการใช้นักคณิตศาสตร์ประกันภัยในการคำนวณเงินสำรองชดเชยกฎหมายแรงงานซึ่งเป็นผลพวงจากการที่กิจการมีนโยบายระบุชัดเจนให้มีการเลิกจ้างพนักงานที่อายุ 55 ปี หรือ 60 ปี ข้อกำหนดเช่นนี้ทำให้กิจการขนาดเล็กอย่างพวกเรา

แถมไม่ได้มีส่วนได้เสียใด ๆ ต่อสมบัติของสาธารณะชนต้องมีต้นทุนในการว่าจ้างนักคณิตศาสตร์ประกันภัยจำนวนหนึ่งอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ แม้มาตรฐานฯ จะแค่สนับสนุนให้กิจการใช้นักคณิตศาสตร์ประกันภัยในการคำนวณเงินสำรองดังกล่าว แต่ในทางปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีมักสะดวกใจมากกว่าที่จะเห็นกิจการใช้บริการของนักคณิตศาสตร์ประกันภัยในการคำนวณเงินสำรองฯ

ในที่สุดมาตรฐานฯ ชุดเล็กปัจจุบันจึงเกิดขึ้นจากดำริของท่านนายกสภาวิชาชีพบัญชีฯ ในเวลานั้นด้วยความคิดที่ว่าในเมื่อกิจการ NPAEs ซึ่งชื่อก็บอกอยู่แล้วว่าไม่มีส่วนได้เสียต่อสมบัติของสาธารณะ แถมกลุ่มผู้ใช้หลักของข้อมูลทางบัญชีก็คือเจ้าของที่เป็นฝ่ายจัดการของกิจการเป็นสำคัญ หากต้องมาอยู่ในข่ายให้จัดทำบัญชีโดยใช้มาตรฐานฯ ชุดเดียวกับกิจการพวก PAEs ต่อไป แม้จะมีการผ่อนผันไป 8 ฉบับแล้วก็ตามก็คงจะเป็นภารกิจอันใหญ่หลวงและมีต้นทุนในการจัดทำบัญชีมากเกินไปอยู่ดี จึงจำเป็นที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ในเวลานั้นจะต้องมีการจัดทำมาตรฐานฯ ขึ้นมาชุดหนึ่งเพื่อให้ง่ายต่อการที่กิจการ NPAEs จะนำไปถือปฏิบัติ โดยเมื่อมีการออกตัวของมาตรฐานฯ ฉบับนี้ ก็ได้รับการตอบรับเป็นอย่างดีในแง่ของนักบัญชีและผู้สอบบัญชี ตลอดจนผู้บริหารกิจการที่เคยบ่นว่ากิจการของตนก็ไม่ได้ไปกู้เงินใครมาใช้ แถมไม่มีการกระจายหุ้นผ่านตลาดหลักทรัพย์ฯ ยังจะให้ทำบัญชีด้วยหลักการที่สลับซับซ้อนไปเพื่ออะไร ผู้เขียนก็ขอขอบพระคุณอาจารย์ 4 มหาวิทยาลัยที่ท่านนายกสภาวิชาชีพบัญชีฯ ในเวลานั้นแต่งตั้งขึ้นเป็นคณะทำงานชุดหนึ่งซึ่งทำหน้าที่ในการจัดทำข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ดังกล่าวจนเป็นผลสำเร็จ เรียกว่ามีการปรับแต่งข้อกำหนดอยู่หลายตลบกว่าจะเป็นข้อกำหนดของมาตรฐานฯ ที่สามารถนำไปใช้ได้จริงในทางปฏิบัติโดยสอดคล้องกับปรัชญาว่าผู้ใช้งบการเงินหลักคือเจ้าของที่เป็นฝ่ายจัดการของกิจการนั่นเองบวกกับการมีต้นทุนต่ำในการจัดทำบัญชี

พลันที่มาตรฐานฯ ชุดเล็กสำหรับกิจการ NPAEs คลอดออกมา หลายฝ่ายก็ตั้งคำถามว่ามาตรฐานฯ ชุดนี้มีแหล่งที่มาจากไหน อ่านดูแล้วเหมือนเอามาจากหลายแหล่งมารวมกัน คำตอบก็คือมาตรฐานฯ ชุดนี้เรียบเรียงจากมาตรฐานฯ (2550) ที่กิจการไม่ว่าจะเป็นบริษัทมหาชนหรือไม่ เคยใช้กันอยู่ก่อนหน้า บวกด้วยการนำข้อกำหนดบางเรื่องที่มีอยู่ใน IFRS for SMEs (2009) เช่น การไม่อนุญาตให้กิจการตีราคาทรัพย์สินใหม่ การกำหนดให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุกำหนดไม่ได้แน่นอน 10 ปี เป็นต้น นอกจากนี้ ในการเรียบเรียงมาตรฐานฯ ชุดนี้ ยังได้มีการนำบรรยากาศการผ่อนผันมาตรฐานฯ 8 ฉบับในอดีตให้กับกิจการที่มิใช่บริษัทมหาชนมารวมไว้ด้วย เช่น ไม่กำหนดให้กิจการจัดทำงบกระแสเงินสดเหมือนอย่างที่เคยกำหนดไว้ ไม่กำหนดให้จัดทำงบการเงินรวมแม้มีโครงสร้างการดำเนินงานที่เป็นกลุ่มกิจการ ยกเว้นเพียงเรื่องเดียวที่ผ่อนผันต่อไปไม่ได้อีกแล้วก็คือเรื่อง**การทบทวนการด้อยค่าของสินทรัพย์** แต่ก็เป็นที่โชคดีของพวกเราอีกว่าการด้อยค่าของสินทรัพย์ภายใต้มาตรฐานฯ ฉบับนี้จะมุ่งเน้นไปที่การด้อยค่าแบบถาวร ฟังดูแล้วงงว่าการด้อยค่าของสินทรัพย์มีแบบถาวรหรือชั่วคราวด้วยหรือ คำตอบคือมี กล่าวคือสินทรัพย์เหล่านี้มักเป็นสินทรัพย์ที่กิจการไม่มีโอกาสจะนำกลับมาใช้งานอีกต่อไป เหลือแค่เพียงขายเป็นเศษเหล็กนั่นเอง เพียงแต่ราคาที่กิจการคาดว่าจะขายได้สุทธิเกิดอาการหลุดลุ่ยลงไปต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชี จึงเป็นที่มาของผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่กิจการต้องรับรู้

...โปรดติดตามต่อใน ตอนที่ 2