



รู้ก่อน พร้อมก่อน! มาตรฐาน ๙ ปรับปรุงใหม่ 2559

หนึ่งปีผ่านไปไวเหมือนโกหก แต่ที่ผ่านไปเร็วยิ่งกว่าวันเวลา คือ การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการรายงานทางการเงินไม่ว่าจะเป็นฉบับใหญ่หรือเล็ก ซึ่งในปี 2559 สมาพันธ์บัญชี โดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (“คณะกรรมการ”) ได้ทำการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับปรับปรุง พ.ศ. 2559 ซึ่งแปลและเรียบเรียงมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศฉบับรวมเล่มปี 2016 (IFRS blue book bound volume 2016) ใกล้เสร็จสุดแล้ว โดยมาตรฐานการบัญชี (TAS) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFRS) ที่ปรับปรุงชุดนี้จะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป เพื่อรองรับความซับซ้อนของข้อมูลทางการเงิน และโลกาภิวัตน์ทางธุรกิจในปัจจุบันให้ดียิ่งขึ้น

สำหรับปี 2559 นี้ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีการปรับปรุงในสาระสำคัญมี 16 ฉบับ ซึ่งไฮไลท์สำคัญคงหนีไม่พ้นการกลับมาอีกครั้งของการรับรู้เงินลงทุน (ในบริษัทย่อย บริษัทร่วม และการร่วมค้า) ในงบการเงินเฉพาะกิจการด้วยวิธีส่วนได้เสีย (Equity method) ตามที่กล่าวใน TAS 27 เรื่อง งบการเงินเฉพาะกิจการ หลังจากที่เมื่อเสียงเรียกร้องเข้าไปยังคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศอย่างล้นหลามว่าให้นำกลับมาใช้อีกครั้ง อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจึงได้กำหนดให้วิธีส่วนได้เสียเป็นทางเลือก ซึ่งหากกิจการต้องการใช้ทางเลือกนี้ กิจการจะต้องปรับงบการเงินย้อนหลังเสมือนหนึ่งว่าได้ใช้วิธีนี้มาโดยตลอด ซึ่งคณะกรรมการก็ได้แต่หวังว่าเรื่องนี้จะไม่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการอีกแล้วหลังจากเปลี่ยนไปมาเกินกว่า 18 ตลบแล้ว

สำหรับการปรับปรุงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนในกลุ่มบริษัทส่วนใหญ่จะเป็นการปรับปรุงให้ชัดเจนยิ่งขึ้นเกี่ยวกับแนวปฏิบัติของกิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน (Investment entities : IE¹) เช่น

TFRS 10 เรื่อง งบการเงินรวม

กำหนดเพิ่มเติมว่าในกรณีที่บริษัทย่อยของบริษัทใหญ่ที่เป็น IE เป็นบริษัทที่ให้บริการเกี่ยวกับการลงทุน และเป็น IE เช่นเดียวกับบริษัทใหญ่ บริษัทใหญ่ต้องรับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยซึ่งเป็น IE เหล่านั้นด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรหรือขาดทุน โดยไม่ต้องจัดทำงบการเงินรวม

¹กิจการที่ดำเนินธุรกิจด้านการลงทุน คือ กิจการซึ่งได้รับเงินทุนจากผู้ลงทุนหนึ่งรายหรือมากกว่าเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดให้มีการบริการด้านการบริหารเงินลงทุนให้แก่ผู้ลงทุน โดยวัตถุประสงค์หลักคือการนำเงินทุนไปลงทุนเพื่อให้ได้มาเพียงเฉพาะผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่าของเงินทุน รายได้จากการลงทุน หรือทั้งสองกรณี และประเมินผลการดำเนินงานจากเงินลงทุนเกือบจะทั้งหมดด้วยเกณฑ์มูลค่ายุติธรรม (ภาคผนวก ก : TFRS10)

TAS 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และการร่วมค้า

ระบุให้ชัดเจนยิ่งขึ้นว่าในกรณีที่กิจการที่มีใช้ IE แต่มีเงินลงทุนในบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าที่เป็น IE และบริษัทร่วมหรือการร่วมค้าเหล่านั้นรับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยของตนด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม (Fair value) ในกรณีนี้ กิจการที่มีใช้ IE ดังกล่าวสามารถรับรู้เงินลงทุนในบริษัทย่อยของบริษัทร่วม หรือการร่วมค้าที่เป็น IE เหล่านั้นโดยใช้มูลค่ายุติธรรมดังกล่าวมารับรู้ตามวิธีส่วนได้เสียได้ทันที

TFRS 12 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น

ระบุให้ชัดเจนยิ่งขึ้นเกี่ยวกับการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับ IE เช่น คุยมินิจและข้อสมมติที่สำคัญที่ทำให้เป็น IE การกลายมาเป็นหรือการสิ้นสุดความเป็น IE และการเปิดเผยเกี่ยวกับบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือการร่วมการงานของบริษัทที่เป็น IE เป็นต้น

TFRS 11 เรื่อง การร่วมการงาน

ได้กำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการซื้อส่วนได้เสียในการดำเนินงานร่วมกัน (Joint operation) ที่เข้านิยามธุรกิจ ว่าจะต้องรับรู้รายการตามข้อกำหนดส่วนใหญ่ใน TFRS 3 เรื่อง การรวมธุรกิจ เว้นเสียแต่ว่าจะเป็น การซื้อการดำเนินงานร่วมกันภายใต้การควบคุมเดียวกัน (ฉบับนี้ไม่เกี่ยวข้องกับ IE)

อีกหนึ่งไฮไลท์ที่สำคัญของการปรับปรุงในฉบับปี 2559 คงจะหนีไม่พ้นการปรับปรุงข้อกำหนดของการเปิดเผยข้อมูล ดังนี้

TAS 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

โดยเฉพาะในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่ง TAS 1 ฉบับใหม่ต้องการให้ผู้จัดทำรายงานทางการเงินเป็นนัยออกแบบงบการเงินอย่างมีสไตล์ โดยจะต้องเรียงลำดับเรื่องราวในหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเป็นระบบ และมีการจัดกลุ่มอย่างเหมาะสม โดยต้องพิจารณาอย่างถี่ถ้วนว่าเมื่อใดควรรวมรายการที่นำเสนอเข้าด้วยกัน หรือเมื่อใดควรแยกรายการที่นำเสนอออกจากกัน เช่น การจัดกลุ่มการเปิดเผยเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่วัดมูลค่าด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมไว้ด้วยกัน เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินไม่นำข้อมูลที่น่าเสนอไปใช้โดยเข้าใจผิดในสาระสำคัญ

TAS 34 เรื่อง การรายงานทางการเงินระหว่างกาล

ยังได้เพิ่มเติมข้อกำหนดในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินระหว่างกาล เช่น การวิเคราะห์ของผู้บริหาร หรือรายงานเกี่ยวกับความเสี่ยง โดยกิจการสามารถนำเสนอหรือเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวทั้งงบการเงินระหว่างกาลเอง หรือเปิดเผยที่รายงานทางการเงินระหว่างกาลอื่น ๆ ซึ่งเผยแพร่ให้กับผู้ใช้งบการเงินพร้อมกับงบการเงินระหว่างกาลก็ได้ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถรับรู้ข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลได้จากหลากหลายช่องทางยิ่งขึ้น

สำหรับการเปลี่ยนแปลงอื่น ๆ ที่น่าสนใจ เช่น TAS 38 เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และ TAS 16 เรื่อง ที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์ ไม่อนุญาตให้คำนวณค่าตัดจำหน่ายหรือค่าเสื่อมราคาโดยวิธีอิงจากรายได้แล้ว (ยกเว้นในกรณีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางประเภทที่อาจมีปัจจัยอย่างอื่นมาเกี่ยวข้อง และอาจทำให้การตัดจำหน่ายมีความเกี่ยวข้องกับรายได้เป็นอย่างมาก) นอกจากนี้ TAS 16 ยังได้ไปรวบสินทรัพย์ชีวภาพประเภทพืชที่ให้ผลิตผล (Bearer plant) เข้ามาไว้ใน TAS 16 แทนที่จะไปรวมไว้ใน TAS 41 เรื่อง เกษตรกรรม เช่นที่เคยเป็นมา เนื่องจากพืชที่ให้ผลิตผลเหล่านี้มีลักษณะของการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ค่อนข้างยาวนานกว่าสินทรัพย์ชีวภาพประเภทอื่น ๆ ทำให้เราสามารถใช้อัตราราคาที่ตีใหม่ (Revaluation method) กับสินทรัพย์ชีวภาพประเภทพืชที่ให้ผลิตผลนี้ได้ด้วย และผลจากการที่ Bearer plant ถูกย้ายมาที่ TAS 16 ทำให้เงินอุดหนุนจากรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับ Bearer plant จะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดใน TAS 20 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล ด้วยเช่นกัน (คิดแล้วก็ไม่น่าพอใจแทน TAS 41 จริง ๆ...แต่ช้าแต่...) การบัญชีสำหรับผลิตผลที่เติบโตมาจากพืชที่ให้ผลิตผล (Bearer plant) ดังกล่าวจะยังคงอยู่ภายใต้ TAS 41 เช่นเคย เรียกว่าไม่ได้แม่ ก็ขอเอาลูกไว้ก่อนละงานนี้²

การเปลี่ยนแปลงที่เหลือเป็นเพียงการเปลี่ยนแปลงในรายละเอียดปลีกย่อย เช่น TAS 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ได้กำหนดว่าการใช้อัตราคิดลดสำหรับการประมาณผลประโยชน์หลังออกจากงานจากเดิมที่เคยกำหนดให้พิจารณาในระดับประเทศ ให้เปลี่ยนเป็นพิจารณาในระดับสกุลเงินแทน

ส่วน TFRS 5 เรื่อง สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย และการดำเนินงานที่ยกเลิก ได้กำหนดเพิ่มเติมให้ชัดเจนยิ่งขึ้นในกรณีที่สินทรัพย์ที่เลิกใช้นั้นเปลี่ยนวัตถุประสงค์จากกลุ่มที่ถือไว้เพื่อขาย เป็นกลุ่มที่ถือไว้เพื่อจ่ายให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ หรือเกิดขึ้นในทางตรงกันข้ามก็ให้ถือว่า การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมิได้ทำให้แผนการเริ่มแรกของการจำหน่ายหรือการยกเลิกการดำเนินงานหมดไป จึงยังคงต้องจัดประเภทรายการและรับรู้รายการตามเดิม

นอกจากนี้ คณะกรรมการยังได้ปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีฉบับเก่าที่ไม่ได้แปลมาจาก IFRS ได้แก่ TAS 104 เรื่อง การบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา TAS 105 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้ และตราสารทุน TAS 106 เรื่อง การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน และ TAS 107 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ซึ่งเนื้อหาส่วนใหญ่ของการปรับปรุงมาตรฐานทั้งสี่ฉบับนี้คือการปรับปรุงคำนิยามของมูลค่ายุติธรรมให้ตรงกับ TFRS 13 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การวัดมูลค่ายุติธรรม ซึ่งการปรับปรุงมาตรฐานทั้งสี่ฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2560 เช่นเดียวกับมาตรฐานฉบับอื่น ๆ และมีข้อกำหนดเพิ่มเติมให้ด้วยว่า หากในอดีตกิจการมีการลดส่วนได้เสียจนทำให้สูญเสียการควบคุมหรืออิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในเงินลงทุนนั้น กิจการสามารถใช้มูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ณ วันต้นงวดปี 2560 เป็นราคาที่ใช้แทนราคาทุน (Deemed cost) ของเงินลงทุนนั้นได้ในงบการเงินเฉพาะกิจการที่ล้มไม่ได้ คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for SMEs) จะเริ่มใช้ในปีหน้าแล้วนะครับ (ปี 2560) ท่านใดยังไม่ทราบต้องรีบหาข้อมูลด่วนที่ www.fap.or.th/TFRS-for-SMEs.html เลยนะครับ

เป็นอย่างไรบ้างครับ การเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการรายงานทางการเงินในปีหน้า สมกับที่ตั้งตารอคอยไหมครับ หวังว่าท่านสมาชิกจะได้รับทราบ เตรียมตัวและเตรียมใจกับการเปลี่ยนแปลงที่จะเกิดขึ้น และถ้าใครทราบแล้วอย่าลืมส่งต่อให้เพื่อน ๆ ในวงการวิชาชีพบัญชีของเราทราบโดยพลัน และใครมีข้อสงสัยหรือข้อไม่สบายใจ ขอได้โปรดแจ้งมายังคณะกรรมการเพื่อนำไปปรับเนื้อหาให้เหมาะสมกับบริบทและการบัญชีของประเทศไทยต่อไป...

พบกับใหม่โอกาสหน้ากับทีมวิชาการฝ่ายมาตรฐานการบัญชี...สวัสดิ์ครับ

โดย...คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

²การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับ TAS 41 และ TAS 16 ข้างต้นเป็นไปตามแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการวัดมูลค่าและการรับรู้รายการของพืชเพื่อการให้ผลิตผลที่มีผลบังคับใช้ล่วงหน้าในประเทศไทยในปี 2559 อยู่แล้ว ดังนั้นในปี 2560 จึงมิได้มีผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวในมาตรฐานเหล่านี้ เพียงแต่จะทำให้แนวปฏิบัติฯ ฉบับดังกล่าวหมดความสำคัญและจะถูกยกเลิกไปตามลำดับ

³จัดทำโดย นายอุดม ธนุรัตน์พงศ์ และนายธนาตล รักษาพล