



Newsletter

จดหมายข่าวสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

HIGHLIGHT

**ESG กับทิศทางการปรับตัว
ของนักบัญชีสากลและนักบัญชีไทย**

**การบัญชีต้นทุนที่แท้จริง
ทางการเกษตรอาหารเพื่อความยั่งยืน**

**การวางแผนภาษีสำหรับธุรกิจสตาร์ทอัพ
(Tax Planning for Startup Business)**

**กฎหมายภาษีสำหรับ
การลงทุนในกิจการพลังงานทดแทน**

กรกฎาคม - กันยายน 2565
ISSUE 103



**SUSTAINABILITY
ACCOUNTING**



เนื่องในโอกาสวันเฉลิมพระชนมพรรษา
พระบาทสมเด็จพระปรเมนทรรามาธิบดีศรีสินทรมหาวชิราลงกรณ
พระวชิรเกล้าเจ้าอยู่หัว

ทรงพระเจริญ

ด้วยเกล้าด้วยกระหม่อม ขอเดชะ
ข้าพระพุทธเจ้า คณะกรรมการ พุทธิสาร และเจ้าหน้าที่
สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

Editor's TALK

สวัสดีครับ พี่ ๆ สมาชิก

เผื่อแป๊บเดียว ก็เดินทางมาถึงช่วงกลางปีแล้วนะครับ จะเห็นได้ว่าหลายสิ่งหลายอย่างได้เปลี่ยนแปลงไป โดยเฉพาะสถานการณ์ Covid-19 ที่คลี่คลายและมีแนวโน้มในทางที่ดีขึ้น เห็นได้จากการที่รัฐบาลได้ประกาศมาตรการผ่อนปรนข้อจำกัดต่าง ๆ เพื่อให้ประชาชนสามารถดำรงชีวิตและดำเนินกิจกรรมตามปกติ อาทิเช่น การเปิดประเทศเพื่อรับผู้เดินทางจากทั่วโลก และการผ่อนคลายข้อปฏิบัติในการสวมหน้ากากอนามัย ซึ่งในอนาคตอาจจะเปลี่ยนผ่านสู่ระยะ Post-Pandemic และประกาศให้ Covid-19 เป็นโรคติดต่อทั่วไป แต่ถึงแม้สถานการณ์จะเบาบางลง แต่น้องคิดก็ขอให้พี่ ๆ สมาชิกระมัดระวังดูแลตนเองให้ห่างไกล Covid-19 เช่นดังเดิมนะครับ

สำหรับ TFAC Newsletter ฉบับที่ 103 ประจำเดือนกรกฎาคม-กันยายน 2565 ยังคงอยู่ใน Theme “Accounting Sustainability” เนื่องจากสมาพันธ์นักบัญชีอาเซียน (ASEAN Federation of Accountants - AFA) ซึ่งปัจจุบันมีนายกสภาวิชาชีพบัญชี และดำรงตำแหน่งเป็นประธานสมาพันธ์ฯ ได้กำหนดให้ “วาระด้านความยั่งยืน” เป็นวาระสำคัญของสมาพันธ์ฯ ในปี 2022-2023 TFAC Newsletter ฉบับนี้ จึงเต็มไปด้วยบทความที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีและความยั่งยืน อาทิเช่น

- ESG กับทิศทางการปรับตัวของนักบัญชีสากลและนักบัญชีไทย
- การบัญชีต้นทุนที่แท้จริงทางการเกษตรอาหารเพื่อความยั่งยืน
- การวางแผนภาษีสำหรับธุรกิจสตาร์ทอัพ (Tax Planning for Startup Business)
- กฎหมายภาษีสำหรับการลงทุนในกิจการพลังทดแทน

นอกจากนั้น น้องคิดขอประชาสัมพันธ์ย้ำเตือนให้พี่ ๆ ทราบอีกครั้งว่า ปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีได้ยุติการพิมพ์ TFAC Newsletter ฉบับกระดาษ (Hard Copy) แล้วนะครับ เพราะสภาวิชาชีพบัญชีของเรารณรงค์การลดใช้ทรัพยากรทางธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมควบคู่ไปกับการปรับตัวโดยนำเทคโนโลยีมาใช้ในการสื่อสารให้ได้มากที่สุดครับ

สุดท้ายนี้ หากท่านสมาชิกมีข้อเสนอแนะในการทำงานสภาวิชาชีพบัญชีสามารถแจ้งให้น้องคิดและทีมงานรับทราบ ผ่านช่องทาง pr@tfac.or.th ได้เลยนะครับ



จดหมายข่าว

โดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์
ที่อยู่ เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศก)
แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพฯ
รหัสไปรษณีย์ 10110

ที่ปรึกษา

- **ปิยะพงศ์ แสงภัทรราชย์**
กรรมการสภาวิชาชีพบัญชี
ด้านประชาสัมพันธ์
วาระปี 2563-2566
- **ภูษณา แจ่มแจ้ง**
ผู้อำนวยการสภาวิชาชีพบัญชี

คณะผู้จัดทำ

- **สาวิตา สุวรรณกุล**
ผู้จัดการส่วนสื่อสารองค์กร
- **สุชมาลย์ แก้วสนั่น**
- **ชยาวกรณ์ นุกูล**
- **กิตติมา ทองเอียด**
- **กฤษณะ แก้วเจริญ**
เจ้าหน้าที่ส่วนสื่อสารองค์กร

วัตถุประสงค์

เอกสารฉบับนี้ จัดทำขึ้นเพื่อเป็นสื่อกลางในการนำเสนอข้อมูลข่าวสารที่เป็นประโยชน์แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี มิใช่การให้คำแนะนำหรือความคิดเห็นด้านกฎหมาย ทั้งนี้สภาวิชาชีพบัญชีสงวนสิทธิ์ไม่รับรองความถูกต้องครบถ้วนและเป็นปัจจุบันของข้อมูลเนื้อหาตัวเลขรายงานหรือข้อคิดเห็นใด ๆ และไม่มี ความรับผิดชอบในความเสียหายใด ๆ ไม่ว่าเป็นผลโดยตรงหรือทางอ้อมที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำข้อมูลไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดหรือทั้งหมดในเอกสารฉบับนี้ไปใช้

กำหนดเวลา

เผยแพร่เป็นรายไตรมาส

ข้อมูลติดต่อ

Tel : 02 685 2514, 02 685 2567

Facebook

<https://www.facebook.com/TFAC.FAMILY>

LINE ID

@tfac.family

หมายเหตุ: การอ่านวารสารวิชาการหรือบทความต่าง ๆ ให้นับจำนวนชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพที่ไม่เป็นทางการได้ตามจริงแต่ไม่เกิน 2 ชั่วโมงต่อ 1 หัวข้อ

issue No.103

กรกฎาคม - กันยายน
2565

TFAC UPDATE

ESG กับทิศทางการปรับตัว
ของนักบัญชีสากลและนักบัญชีไทย

ประเมินความเสี่ยง
ในสำนักงานสอบบัญชีเริ่มอย่างไรดี

การบัญชีต้นทุนที่แท้จริง
ทางการเกษตรเพื่อความยั่งยืน
Agrifood True Cost Accounting for Sustainability

การวางแผนภาษีสำหรับธุรกิจสตาร์ทอัพ
(Tax Planning for Startup Business)

การจัดทำเอกสารหลักฐานข้อมูลธุรกรรมระหว่างกัน
ที่ต้องนำส่งตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 407

กฎหมายภาษีสำหรับการลงทุน
ในกิจการพลังงานทดแทน

มาตรฐาน ISO 19011 สนับสนุน
การบริหารงานตรวจสอบอย่างไร

วงการพัฒนาซอฟต์แวร์ที่เป็นมิตร
ต่อสิ่งแวดล้อมสำหรับระบบสารสนเทศ
ทางการบัญชีเพื่อความยั่งยืน

Special Interview
ผู้ผ่านการทดสอบโครงการ PAC
(Professional Accountant Certificate)
รุ่นที่ 1

COSO 2013 Internal Control Certificate
กรอบการควบคุมภายในแบบบูรณาการ
โครงการอบรมคุณภาพ..ที่ไม่ควรพลาด

05

08

13

18

24

32

34

36

39

44

46

08



ESG

กับทิศทางการปรับตัวของ
นักบัญชีสากลและนักบัญชีไทย

13



ประเมินความเสี่ยง
ในสำนักงานสอบบัญชี
เริ่มอย่างไรดี

18

การบัญชีต้นทุนที่แท้จริง
ทางการเกษตรเพื่อความยั่งยืน
AGRIFOOD TRUE COST ACCOUNTING
FOR SUSTAINABILITY



24

การวางแผนภาษี
สำหรับธุรกิจสตาร์ทอัพ
(Tax Planning
for Startup
Business)



39

วงการพัฒนาซอฟต์แวร์
ที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม
สำหรับระบบสารสนเทศ
ทางการบัญชีเพื่อความยั่งยืน



44

Special Interview ?

ผู้ผ่านการทดสอบโครงการ PAC
(Professional Accountant Certificate) รุ่นที่ 1



TFAC UPDATE

การประชุม AFA Council Meeting ครั้งที่ 134 ผ่านการประชุมแบบออนไลน์



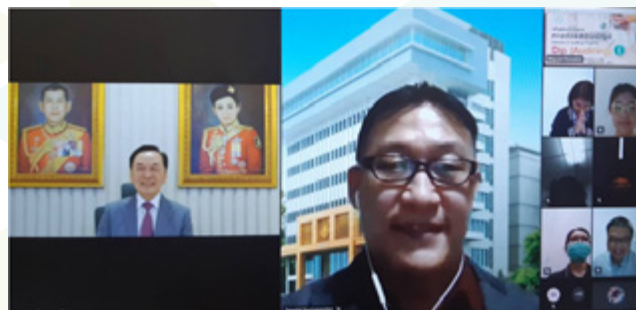
เมื่อวันที่ 26 พฤษภาคม 2565 นายวรวิทย์ เจนธนากุล นายกสภาวิชาชีพบัญชี ในฐานะประธานสมาพันธ์นักบัญชีอาเซียน (Asean Federation of Accountants หรือ AFA) รับหน้าที่เป็นประธานในการประชุม AFA Council Meeting ครั้งที่ 134 ด้วยวิธีการประชุมแบบออนไลน์ โดยมีผู้เข้าร่วมประชุม 45 คน จาก 10 ประเทศสมาชิกสามัญในภูมิภาคอาเซียน และสมาชิกสมทบ ซึ่งเป็นสมาชิกจากองค์กรระดับโลก เช่น The Institute of Chartered Accountants in England and Wales “ICAEW” และ The Association of Chartered Certified Accountants “ACCA” ซึ่งสรุปสาระการประชุมที่สำคัญได้ ดังนี้

- ▶ ที่ประชุมได้มีมติอนุมัติการแต่งตั้ง **ดร.ฐานันท์ มุขดี** นักวิชาการด้านต่างประเทศ สภาวิชาชีพบัญชี รับตำแหน่งเป็นเลขาธิการสมาพันธ์ฯ โดยทำหน้าที่ประสานงานร่วมกับผู้อำนวยการสมาพันธ์ฯ ให้การดำเนินงานของสมาพันธ์ฯ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ
- ▶ ที่ประชุมได้มีมติให้แก้ไขกฎบัตรที่เกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงชื่อภาษาอังกฤษของสภานักบัญชีและผู้สอบบัญชีเวียดนาม และการว่าจ้างผู้อำนวยการสมาพันธ์ฯ ให้เป็นไปตามนโยบายและ/หรือข้อตกลงที่ผ่านความเห็นชอบโดยที่ประชุม AFA Council
- ▶ ที่ประชุมได้มีการพิจารณาให้มีการปรับโครงสร้างค่าธรรมเนียมสมาชิกและมีมติให้หลักการพิจารณาโครงสร้างค่าธรรมเนียมสมาชิกบนพื้นฐานของความเท่าเทียมกัน และให้นำมาใช้กับทุกองค์กรสมาชิก โดยให้คำนึงถึงความสามารถในการจ่ายค่าธรรมเนียมสมาชิกที่ไม่เท่ากัน ทั้งขนาดองค์กร จำนวนสมาชิก และขนาดเศรษฐกิจของแต่ละประเทศสมาชิก
- ▶ ที่ประชุมรับทราบแผนงานการประชุม ASEAN Accountancy Conference on Sustainability ซึ่งจะเป็แผนงานร่วมระหว่าง AFA และสภาวิชาชีพบัญชี โดยมีกำหนดจัดขึ้นในวันที่ 8 ตุลาคม 2565

นอกจากนี้ ที่ประชุมมีการรับทราบความคืบหน้าการปฏิบัติตามแผนงาน 2565 ของ 3 คณะทำงาน (ทั้งนี้คณะทำงาน ที่ 1 มี นางสาวภาสิน จันโมลี กรรมการคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานเป็นประธานคณะทำงานซึ่งมุ่งเน้นการส่งเสริมการใช้มาตรฐานระหว่างประเทศ) รวมถึงการรายงานงบการเงินของสมาพันธ์ฯ สำหรับปี 2564 การจัดงานและกิจกรรมอื่น ๆ เช่น การเข้าร่วมประชุมสังเกตการณ์กับองค์กรพันธมิตรในภูมิภาคอื่น ๆ

สำหรับการประชุม AFA Council Meeting ครั้งต่อไป ได้กำหนดขึ้นในเดือนพฤศจิกายน 2565

การอบรมหลักสูตร “ประกาศนียบัตร ทางการสอบบัญชี” (Diploma In Auditing Program)



เมื่อวันที่ 6 มิถุนายน 2565 สภาวิชาชีพบัญชี โดยคณะกรรมการด้านการพัฒนาวิชาชีพบัญชี จัดอบรมหลักสูตร “ประกาศนียบัตรทางการสอบบัญชี” (Diploma in Auditing Program) ในรูปแบบ Online ผ่าน Microsoft Teams โดยได้รับเกียรติจาก **นายวรวิทย์ เจนธนากุล** นายกสภาวิชาชีพบัญชี ร่วมกับ **ผศ. ดร.ธีรชัย อรุณเรืองศิริเลิศ** ประธานคณะกรรมการด้านการพัฒนาวิชาชีพบัญชี กล่าวเปิดการสัมมนา

การจัดหลักสูตรนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการพัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพให้มีจริยธรรม จิตสำนึก ความรับผิดชอบต่อหน้าที่แลสังคม รวมถึงการพัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพให้มีความรู้รอบ รู้ลึก และมีความสามารถ ในการประกอบวิชาชีพบัญชีที่ทันสมัย สอดคล้องกับแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงของความต้องการบุคลากรด้านวิชาชีพบัญชีในปัจจุบัน และเป็นทางเลือกสำหรับผู้ที่จะขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งเป็นการเพิ่มจำนวนผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้มีคุณภาพที่เพียงพอกับความต้องการที่เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง

สำหรับผู้สนใจเข้าร่วมอบรมในรุ่นต่อไป ติดตามข่าวสารการเปิดรับสมัครได้ที่ www.tfac.or.th

สภาวิชาชีพบัญชี ร่วมกับ ก.ล.ต. ทาหรือ แนวทางการยกระดับคุณภาพรายงานทางการเงิน ของไทยในการประชุมประจำปี 2565



เมื่อวันที่ 8 มิถุนายน 2565 สภาวิชาชีพบัญชี และสำนักงาน ก.ล.ต. ร่วมประชุมผ่านระบบออนไลน์ เพื่อหารือแนวทางในการยกระดับคุณภาพรายงานทางการเงินไทยทั้งระบบ เช่น การเตรียมความพร้อมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถให้บริการเกี่ยวกับการรับรองความถูกต้องของการเปิดเผยข้อมูลการดำเนินธุรกิจโดยคำนึงถึงสิ่งแวดล้อม สังคม และบรรษัทภิบาล (ESG) ตามแนวทางสากล การจัดหาเครื่องมือช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการจัดให้มีคู่มือการสอบทานความครบถ้วนของการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในการประชุมครั้งนี้ได้จัดให้มีพิธีลงนามบันทึกข้อตกลงความร่วมมือ (MoU) โครงการเชื่อมโยงข้อมูลเกี่ยวกับการตรวจสอบประสิทธิภาพหรืออัตรประโยชน์ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ระหว่างสองหน่วยงาน



นายกสภาวิชาชีพบัญชีในฐานะประธาน สมาพันธ์นักบัญชีอาเซียนเป็นประธาน เปิดการเสวนา ISSB Outreach In ASEAN, Asia & Oceania



เมื่อวันที่ 9 มิถุนายน 2565 สมาพันธ์นักบัญชีอาเซียน (AFA) ร่วมกับ The Asian-Oceanian Standard-Setters Group (AOSSG) และ the International Sustainability Standards Board (ISSB) จัดการเสวนารับฟังความคิดเห็นจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ASEAN, Asia & Oceania ที่มีต่อร่างมาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนทั่วไปและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสภาพภูมิอากาศ โดยมี **นายวรวิทย์ เจนธนากุล** นายกสภาวิชาชีพบัญชี ในฐานะประธานสมาพันธ์นักบัญชีอาเซียน (AFA) เป็นประธานกล่าวเปิดงาน

การสัมมนาครั้งนี้เป็นการเปิดโอกาสให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทุกภาคส่วนในอาเซียนได้รับฟังข้อมูลข่าวสารจากผู้เชี่ยวชาญระดับสากล ซึ่งสอดคล้องตามเป้าหมายของสมาพันธ์ฯ ที่มีต่อมาตรฐานการจัดทำรายงานด้านความยั่งยืนอันเป็นที่ยอมรับทั่วโลก นอกจากนั้น ยังเป็นเวทีให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียได้พบปะพูดคุยกับคณะกรรมการ ISSB โดยตรง ซึ่งทำให้สมาพันธ์ฯ ตระหนักและเข้าใจเป็นอย่างยิ่งว่าการได้รับเสียงสนับสนุนจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสียนั้นเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งบนเส้นทางด้านความยั่งยืน

สำหรับสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ส่ง **นายรัชชัย พัฒนวิชัยกุล** เป็นผู้แทนสภาวิชาชีพบัญชีเข้าร่วมเป็นผู้เสวนา เพื่อแสดงความคิดเห็นต่อคณะกรรมการและทีมงาน ISSB นับเป็นโอกาสอันดีที่ได้เผยแพร่มุมมองความเห็นของประเทศไทยไปยังผู้ออกมาตรฐานระหว่างประเทศ

การประชุมใหญ่สามัญ ประจำปี 2565 สภาวิชาชีพบัญชี



เมื่อวันที่ 18 มิถุนายน 2565 สภาวิชาชีพบัญชี จัดการประชุมใหญ่สามัญประจำปี 2565 ด้วยวิธีการประชุมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ โดยสภาวิชาชีพบัญชีจัดประชุมด้วยวิธีนี้ขึ้นเป็นครั้งที่ 2 เนื่องจากเล็งเห็นถึงความปลอดภัยและความสะดวกของสมาชิกในการเข้าร่วมประชุม ภายในการประชุม **นายวรวิทย์ เจริญนาถกุล** นายกสภาวิชาชีพบัญชีเป็นประธานในที่ประชุม พร้อมด้วยคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีและผู้ทรงคุณวุฒิด้านต่าง ๆ โดยที่ประชุมได้ดำเนินการตามระเบียบวาระทั้ง 8 วาระ และมีสมาชิกเข้าร่วมประชุมจำนวน 1,053 คน สำหรับท่านสมาชิกที่ไม่ได้เข้าร่วมประชุมสามารถดูเอกสารประกอบการประชุม และรายงานผลการดำเนินงานในรอบปีที่ผ่านมาได้ตั้ง Link ที่ปรากฏด้านล่าง สภาวิชาชีพบัญชีขอขอบพระคุณท่านสมาชิก รวมถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทุกท่านที่ได้ร่วมผลักดันและสนับสนุนการดำเนินงานสภาวิชาชีพบัญชีด้วยดีมาโดยตลอด

- ▶ เอกสารประกอบการประชุม
https://www.tfacagm.com/_files/ugd/a6865b_006570bf4f52402c98895da9700de8ef.pdf
- ▶ TFAC Annual Report 2021
<https://eservice.tfac.or.th/files/Pr/รายงานประจำปี-2564-สภาวิชาชีพบัญชี.pdf>
- ▶ Multimedia วาระที่ 3 ผลการดำเนินงาน
<https://www.youtube.com/watch?v=57pzX5SznQg>

การเปิดอบรม “โครงการประกาศนียบัตร นักบัญชีภาษีอากร” (Certificate Of Tax Accountant) (CTA) รุ่นแรก



เมื่อวันที่ 11 มิถุนายน 2565 สภาวิชาชีพบัญชี โดยคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร ได้เปิดอบรม “โครงการประกาศนียบัตรนักบัญชีภาษีอากร” รุ่นแรก (Certificate of Tax Accountant) (CTA) ณ โรงแรมสวิสไฮเทล กรุงเทพฯ รัชดา โดยได้รับเกียรติจาก **นายกฤดา กฤติยาโชติภรณ์** ผู้อำนวยการกองมาตรฐานการสอบบัญชี กรมสรรพากร และ **นายอนันต์ สิริแสงทักษิณ** อุปนายกคนที่ 2 สภาวิชาชีพบัญชี และประธานคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร กล่าวเปิดการอบรมร่วมกับ **นายสุริยะ ธีรวัฒน์สาร** ประธานคณะทำงานโครงการพัฒนาหลักสูตรเพื่อรับประกาศนียบัตรด้านการบัญชีภาษีอากร ได้กล่าวรายงานเกี่ยวกับโครงการ

การจัดอบรมมีวัตถุประสงค์เพื่อการตระหนักถึงความจำเป็นในการพัฒนาคุณภาพ และเป็นการเพิ่มความรู้ด้านภาษีอากรอย่างเข้มข้นให้เป็นมืออาชีพ รวมถึงการสนับสนุนให้มีนักบัญชีภาษีอากร ผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีภาษีอากรสามารถเป็นที่ปรึกษาด้านการบัญชีภาษีอากรเพิ่มมากขึ้น ภายหลังจากพิธีเปิดได้รับเกียรติจาก **นายสุเทพ พงษ์พิทักษ์** ที่ปรึกษาในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร บรรยายพิเศษหัวข้อ “บทบาท CTA มืออาชีพ (Roles of A Professional CTA)” ซึ่งมีการถ่ายทอดสดผ่าน Facebook live ในช่วงเวลา 08.30 - 10.30 น.



โดย ดร.ปิญญา สัมฤทธิ์ประดิษฐ์

อนุกรรมการในคณะกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ
โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี



ESG

กับทิศทางการปรับตัวของ นักบัญชีสากลและนักบัญชีไทย

แนวคิด ESG (สิ่งแวดล้อม (Environmental) สังคม (Social) การกำกับดูแล (Governance)) มีความสำคัญมาก โดยเฉพาะปัญหาโลกร้อนที่ทวีความรุนแรง ในการประชุมสมัชชาประเทศภาคีอนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยการเปลี่ยนแปลงของสภาพภูมิอากาศ ครั้งที่ 26 (COP26) ซึ่งจัดขึ้นที่เมืองกลาสโกว์ สกอตแลนด์ ได้ขอความร่วมมือจากประเทศต่าง ๆ ช่วยบรรเทาปัญหานี้อย่างจริงจัง โดยประเทศสมาชิกสหประชาชาติตกลงกำหนดเป้าหมายลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจกโดยเฉพาะคาร์บอนไดออกไซด์เพื่อลดอุณหภูมิโลกไม่ให้เพิ่มขึ้นเกิน 1.5 องศาต่อปี เป้าหมายมุ่งเศรษฐกิจคาร์บอนต่ำ และให้ลดเหลือ 0 ในปี 2050

สถานการณ์ข้างต้นกระทบการรายงานของธุรกิจ บทความนี้จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอข้อมูลความก้าวหน้าเกี่ยวกับหลักการและแนวปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ ESG และความยั่งยืน Sustainability ที่การรายงานเกี่ยวข้อง

ในปัจจุบัน หน่วยงานระดับสากลหลายหน่วยงาน เช่น GRI (Global Reporting Initiatives) SASB (Sustainability Accounting Standard Board) TCFD (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) ให้แนวทางพิจารณาประเด็นสิ่งแวดล้อม แม้หน่วยงานเหล่านี้มีจุดมุ่งหมายสอดคล้องกัน แต่มีแนวคิด หลักการ และวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกัน ผู้นำกลุ่ม G20 สนับสนุนแนวคิดพื้นฐานระดับโลกของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์สากล (International Organization of Securities Commissions (IOSCO)) เห็นว่าควรนำแนวทางที่ดีมารวมเป็นหลักการให้เกิดสัมฤทธิ์ผลในการปฏิบัติ

IFRS Foundation ตอบโจทย์ปัญหานี้โดยจัดตั้ง International Sustainability Standards Board (ISSB) ขึ้น นำโดย Emmanuel Faber เพื่อพัฒนามาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืน และยังกำหนดแผนงานรวม Climate Disclosure Standards Board (CDSB) และ Value Reporting Foundation (VRF ที่ดูแล Integrated Reporting Framework กับ SASB Standards) และยังให้คณะทำงาน Technical Readiness Working Group (TRWG) จัดทำ Prototype 2 ฉบับคือ IFRS Sustainability Disclosure และฉบับที่ 2 คือ IFRS Climate Related Disclosure และต่อมา ISSB นำมาใช้จัดทำ IFRS S1 Sustainability Disclosures เป็นฐานที่ครบถ้วนของการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืนที่ออกแบบให้ตรงกับความต้องการข้อมูลของผู้ลงทุนเมื่อประเมินมูลค่ากิจการ กับ IFRS S2 Climate-related disclosures และ Appendix 640 หน้า เนื้อหาเน้นโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ รวมคำแนะนำของ Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) กับคำวัดที่จัดทำขึ้นตามประเภทอุตสาหกรรมตามเกณฑ์มาตรฐาน SASB เพื่อรวบรวมความเห็นจากผู้มีส่วนได้เสียตั้งแต่ 29 มีนาคม 2565 และปิดรับความเห็น 29 กรกฎาคม 2565 เพื่อใช้จัดทำมาตรฐานที่เกี่ยวข้องต่อไป

ร่าง IFRS S1 มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลการเงินเกี่ยวกับความยั่งยืน เกณฑ์พื้นฐานที่ครบถ้วนของข้อมูลการเงินเกี่ยวกับความยั่งยืนเพื่อประกอบดุลพินิจในการประเมินมูลค่ากิจการ IFRS S1 ประกอบด้วยรายการงานตามหลักการ 4 เรื่องของข้อมูลที่เชื่อมโยง (Connected information) ดังนี้



01 Governance
การกำกับดูแล

ข้อมูลที่จะช่วยผู้ลงทุนให้เข้าใจกระบวนการการกำกับดูแล การควบคุมและวิธีการที่ใช้ติดตามดูแลและจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับความยั่งยืนที่สำคัญ

02 Strategy
กลยุทธ์

ข้อมูลที่จะช่วยผู้ลงทุนประเมินกลยุทธ์การพิจารณาโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับความยั่งยืนที่สำคัญว่ารวมในการวางแผนเชิงกลยุทธ์และการวางแผนการเงินหรือไม่ และเป็นแก่นสำคัญของกลยุทธ์หรือไม่

03 Risk management
การจัดการความเสี่ยง

ข้อมูลที่จะช่วยผู้ลงทุนให้เข้าใจกระบวนการที่กิจการระบุ ประเมิน และจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับความยั่งยืนปัจจุบันและที่คาดไว้ กระบวนการบูรณาการกับกระบวนการจัดการความเสี่ยงโดยรวม ช่วยผู้ลงทุนประเมินลักษณะความเสี่ยงโดยรวมและกระบวนการจัดการความเสี่ยง

04 Metrics and Targets
ค่าวัดและเป้าหมาย

ข้อมูลที่จะช่วยผู้ลงทุนให้เข้าใจวิธีวัด ติดตามดูแล และจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับความยั่งยืนที่สำคัญ และประเมินผลการดำเนินงานรวมถึงความก้าวหน้าเทียบกับเป้าหมายที่กำหนด

เนื่องจากร่างฉบับนี้เป็นหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการรายงาน จึงรวมข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ ความถี่ การรายงาน (Frequency) สถานที่ (Location) ของข้อมูล การระบุกิจการที่รายงานและงบการเงินที่เกี่ยวข้อง การใช้ข้อมูลและข้อสมมติการเงิน แหล่งประมาณการและความไม่แน่นอนของผลลัพธ์ ข้อผิดพลาด การกำหนดข้อความการปฏิบัติตาม


ร่าง IFRS S2 มุ่งให้กิจการรายงานข้อมูลโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศเพื่อช่วยผู้ลงทุนประเมินผลกระทบของโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศต่อมูลค่ากิจการ โดยใช้แนวทางการกำกับดูแล กลยุทธ์ การจัดการ ความเสี่ยง ค่าวัด และเป้าหมาย รายงานข้อมูลสภาพภูมิอากาศทั้งโอกาสและความเสี่ยงการเปลี่ยนผ่านและกายภาพเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ


01 Governance การกำกับดูแล
ร่างมาตรฐานกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลกระบวนการกำกับดูแล การควบคุมและวิธีที่กิจการใช้ติดตามและจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ บริษัทต้องเปิดเผยคำอธิบายหน่วยงานกำกับ เช่น คณะกรรมการที่กำกับดูแลโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ หน้าที่ของหน่วยงานกำกับดูแลที่ติดตามสภาพภูมิอากาศ บทบาทของฝ่ายจัดการในการประเมินและจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ วิธีที่บริษัททำให้มั่นใจว่ามีบุคลากรที่มีทักษะและสมรรถนะที่เหมาะสมเพื่อดูแลกลยุทธ์

02 Strategy กลยุทธ์ ร่างมาตรฐานกำหนด

ไว้กับบริษัทเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศอาจคาดว่าจะเป็นผลกระทบโดยตรง กกลยุทธ์กระแสเงินสดตลอดระยะเวลาสั้น ปานกลาง ระยะยาว การเข้าถึงการจัดหาเงินและต้นทุนเงินทุน เช่น การดำเนินงานสายธุรกิจหนึ่งอาจอันตรายต่อชื่อเสียงและจำกัดความสามารถเข้าถึงการจัดหาเงิน

บริษัทต้องระบุความเสี่ยงกายภาพและความเสี่ยงการเปลี่ยนผ่าน


 ภัยความเสี่ยงกายภาพ (Physical Risk) กิจกรรมต้องอธิบายว่าความเสี่ยงเฉียบพลัน เช่น พายุไซโคลนและน้ำท่วมทำให้สินทรัพย์ของบริษัทมีความเสี่ยงหรือขัดขวางโซ่อุปทาน เช่น กระบวนการจัดส่งแบบทันเวลา (Just-in-time) หรือความเสี่ยงเรื้อรัง เช่น การเพิ่มระดับน้ำทะเลหรือการเพิ่มอุณหภูมิเฉลี่ย การเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศอาจกระทบกลยุทธ์ เช่น กิจกรรมอาจจำเป็นต้องพิจารณาย้ายโรงงานผลิต


 ภัยความเสี่ยงเปลี่ยนผ่าน (Transition Risk) กิจกรรมอธิบายความเสี่ยงที่สัมพันธ์กับการเปลี่ยนผ่านสู่เศรษฐกิจคาร์บอนต่ำ นโยบาย กฎหมาย ตลาด เทคโนโลยี ชื่อเสียง ตัวอย่างความเสี่ยง อาทิ ความเสี่ยงตลาด เช่น ความต้องการสินค้าที่ใช้คาร์บอนสูงลดลง ความเสี่ยงด้านกฎหมาย เช่น การดำเนินการกฏระเบียบห้ามขายสินค้า ยานพาหนะดีเซล ความร้อน น้ำ ฟ้า ฟ้า โอกาสหรือความเสี่ยงเทคโนโลยีอาจเป็นยานพาหนะทดแทนดีเซลปล่อยก๊าซต่ำกว่า

กลยุทธ์และการตัดสินใจ (Strategy and Decision-Making)

บริษัทต้องเปิดเผยคำอธิบายแผนตอบสนองโอกาสและความเสี่ยงเปลี่ยนผ่านเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ เช่น วิธีที่บริษัทวางแผนบรรลุเป้าหมายเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ การจัดหาทรัพยากร และการทบทวนเป้าหมาย วิธีที่บริษัทคาดว่าจะปรับใช้หรือบรรเทาความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ เช่น ผ่านการเปลี่ยนแปลงกระบวนการผลิต การปรับปรุงแรงงาน การเปลี่ยนแปลงวัตถุดิบ รายละเอียดสินค้า หรือการแนะนำคำวัดประสิทธิภาพ วิธีที่บริษัทคาดว่าจะปรับใช้หรือบรรเทาความเสี่ยงทางอ้อมเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศในโซ่อุปทาน เช่น ทำงานกับลูกค้าและซัพพลายเออร์ หรือใช้การจัดหา แผนงาน จะพิจารณารวมการหักกลบคาร์บอนหรือไม่ หากรวม บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลเจาะจงเพื่อผู้ลงทุนประเมินโครงการหักกลบ หากบริษัทใช้ราคาคาร์บอนเป็นต้นทุนการปล่อยก๊าซภายในเมื่อบริษัทตัดสินใจรายจ่ายฝ่ายลงทุน ร่างมาตรฐานกำหนดให้บริษัทอธิบายวิธีที่ใช้การกำหนดราคาคาร์บอน และเปิดเผยราคาที่ใช้เป็นคำวัดการปล่อยก๊าซเรือนกระจกเป็นเมตริกต้น

ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสด (Financial position, financial performance and cash flows)

 บริษัทต้องรวมคำอธิบายโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศกระทบฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงินและกระแสเงินสดอย่างไร เช่น บริษัทอาจเปิดเผยการต่อค้าของสินทรัพย์ที่สำคัญที่เป็นผลมาจากกลยุทธ์ที่บริษัทจัดการความเสี่ยงการเปลี่ยนผ่าน หรือการลงทุนเทคโนโลยีใหม่เพื่อได้ประโยชน์จากโอกาสเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ

 บริษัทต้องอธิบายวิธีที่บริษัทคาดการณ์ฐานะการเงินว่าจะเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาภายใต้กลยุทธ์เพื่อพิจารณาโอกาสและความเสี่ยงที่สำคัญเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ ตัวอย่างเช่น ผลที่ตามมาในการบัญชีการเงินจากรายได้เพิ่มหรือต้นทุนสินค้าบริการสอดคล้องกับเศรษฐกิจคาร์บอนต่ำลง ความเสียหายทางกายภาพของสินทรัพย์จากเหตุการณ์สภาพภูมิอากาศและต้นทุนการบรรเทาหรือปรับสภาพภูมิอากาศ เมื่อบริษัทให้ข้อมูลเชิงปริมาณ อาจเป็นค่าเดียวหรือพิสัยของค่าที่เป็นไปได้

ความยืดหยุ่นเชิงสภาพภูมิอากาศ (Climate resilience)

โอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศอาจทดสอบความยืดหยุ่นของบริษัท บริษัทเปิดเผยข้อมูลที่ช่วยผู้ลงทุนให้เข้าใจความยืดหยุ่นต่อโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ เช่น บริษัทอาจลงทุนใช้สินทรัพย์และเงินลงทุนหรือความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ เช่น ความเสี่ยงด้านอุทกภัยเพิ่มขึ้นมีแนวโน้มให้บริษัทต้องย้ายสถานที่ตั้งหรือถอนหรือปรับปรุงสินทรัพย์ บริษัทต้องเปิดเผยว่า จัดหาเงินเพียงพอเพื่อผ่านพ้นความเสี่ยงและได้ประโยชน์จากโอกาสเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ



03 Risk Management

บริษัทต้องอธิบายระดับและวิธีที่กระบวนการใช้ระบุ ประเมิน และจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศบูรณาการกับกระบวนการจัดการความเสี่ยงโดยรวม บริษัทต้องเปิดเผยวิธีจัดลำดับความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศเทียบกับความเสี่ยงประเภทอื่น รวมถึงการใช้เครื่องมือประเมินความเสี่ยง เช่น เครื่องมือประเมินความเสี่ยงที่อิงวิทยาศาสตร์



04 Metrics and Targets

บริษัทต้องเปิดเผยค่าวัดและเป้าหมายที่กิจการใช้จัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศที่สำคัญ

GHG emissions ร่างมาตรฐานกำหนดให้บริษัทเปิดเผยค่าสัมบูรณ์การปล่อยก๊าซเรือนกระจกเบื้องต้นขอบเขต 1 ขอบเขต 2 ขอบเขต 3 เป็นเมตริกต้นของคาร์บอนไดออกไซด์เทียบเท่า และความเข้มของการปล่อยก๊าซ บริษัทต้องคำนวณการปล่อยก๊าซด้วย GHG Protocol กลุ่มงบการเงินรวมต้องเปิดเผยการปล่อย GHG แยกจากของบริษัทร่วมและการร่วมค้า ข้อกำหนดการเปิดเผยการปล่อยก๊าซขอบเขต 3 สะท้อนความสำคัญการให้ข้อมูลเกี่ยวกับโซ่คุณค่าของบริษัท

Industry-based disclosures ร่างมาตรฐานรวมข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามเกณฑ์อุตสาหกรรม บริษัทจะระบุข้อกำหนดที่ใช้กับโมเดลธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างหัวข้อการเปิดเผยข้อมูล เช่น การจัดหาส่วนผสม การออกแบบเพื่อทรัพยากร ร่องรอยประสิทธิภาพและสิ่งแวดล้อมของฮาร์ดแวร์ ร่างมาตรฐานเสนอการจัดการประเภทอุตสาหกรรม 77 อุตสาหกรรมใน 11 ภาค เช่น เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ การผลิตอุปกรณ์ วัสดุและอุปกรณ์การแพทย์ ข้อกำหนดการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องนำมาจากมาตรฐาน SASB เพื่อประโยชน์ต่อบริษัทและผู้ลงทุน โดยระบุการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในภาคผนวก B บริษัทมองหัวข้อและค่าวัดในภาคผนวก หรือเพียงอุตสาหกรรมเฉพาะ ข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูล 68 อุตสาหกรรมในเอกสารแยกการจัดการประเภทแยก 9 อุตสาหกรรมที่เหลือไม่มีหัวข้อการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ



หลักการของร่าง IFRS S1 และ IFRS S2 ยังรวมคำแนะนำ เช่น กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS) เมื่อใช้ร่าง IFRS S1 และ IFRS S2 เป็นต้น

อย่างไรก็ดี กำหนดเวลาที่กิจการจะปฏิบัติตาม IFRS S1 และ IFRS S2 ยังไม่ระบุไว้



เมื่อปลายเมษายน 2565 ที่ผ่านมา ISSB จัด Outreach Online สำหรับยุโรป และ ASEAN Asia Oceania เมื่อ 9 มิถุนายน 2565 เพื่อสรุปภาพรวมของร่างและตอบคำถามผู้แทนของ ASEAN บางประเทศ ซึ่งมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคำนิยามและข้อกำหนดหลายเรื่องที่ว่าวิทยากร ISSB รับว่าจะนำไปพิจารณาต่อไป



ร่าง IFRS S1 และ IFRS S2 ยังอยู่ระหว่างรับความคิดเห็นจนถึง 29 กรกฎาคม 2565



ความเห็นส่วนตัวของผู้เขียนต่อร่าง IFRS S1 และ IFRS S2 มีบางประเด็นที่ผู้ร่วมประชุม Outreach สอบถาม เช่น ขอบเขต 3 ซึ่งต้องใช้วิธีประมาณการ และการประเมินข้อมูลที่มีความไม่แน่นอนสูง จึงอาจมีความเบี่ยงเบน และมีความ “เกินจริง”

นอกจาก ISSB หน่วยงาน International Federation of Accountants สมาพันธ์นักบัญชีนานาชาติรวบรวมบทความต่าง ๆ ที่น่าสนใจเน้นเรื่องสิ่งแวดล้อมนำไปประยุกต์กับธุรกิจขนาดเล็ก รวมถึงการขยายความร่าง IFRS S1 ประยุกต์ให้เป็นรูปธรรมปฏิบัติได้จริง และในส่วนของ US SEC ให้ความสำคัญกับการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืนนี้ แต่ยังคงพบปัญหาว่า ธุรกิจ Russell 1,000 Company จัดอันดับกิจการขนาดใหญ่ จำนวน 1 ใน 3 ยังไม่เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม

เนื่องจากเนื้อหาอีกมาก ทั้งแนวทางการวัดการปล่อยก๊าซที่ศาสตราจารย์ด้านบัญชีบริหาร Professor Kaplan ได้นำเสนอไว้ ในฉบับหน้าผู้เขียนจะรวบรวมสาระสำคัญของการดำเนินงานของไทย เพื่อประยุกต์ให้รับกับแนวทางสากลและผู้เกี่ยวข้องนำไปพิจารณาเตรียมปฏิบัติงานบัญชีได้อย่างเหมาะสมขอพระคุณและสวัสดิ์





โดย คุณบุญเรือง เลิศวิเศษวิทย์

- Partner, PwC Thailand
- กรรมการในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี



ศ.ดร.สมพงษ์ พรอุปถัมภ์

- Associate Dean, Chulalongkorn Business School
- กรรมการในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

ประเมินความเสี่ยง ในสำนักงานสอบบัญชี

เริ่มอย่างไรดี



เมื่อ สภาวิชาชีพบัญชี ได้ประกาศให้มาตรฐานการบริหารคุณภาพฉบับใหม่ หรือ TSQM1 และ TSQM2 แทนมาตรฐานการควบคุมคุณภาพฉบับเดิมหรือ TSQC1 ซึ่งจะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม 2566 นั้น ทำให้สำนักงานสอบบัญชี โดยเฉพาะสำนักงานที่ไม่ใช่เครือข่าย ซึ่งเป็นสำนักงานสอบบัญชีไทยขนาดกลางและขนาดเล็กต้องมีการเตรียมความพร้อมสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานดังกล่าว ซึ่งเรื่องที่สำคัญที่กำหนดในมาตรฐานฉบับนี้ คือ กระบวนการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment Process) โดยสำนักงานสอบบัญชีจะต้องมีการวางแผน และจัดเตรียมเอกสารอย่างเหมาะสมว่า สำนักงานมีการบริหารความเสี่ยง และตอบสนองความเสี่ยงอย่างไร เพื่อเป็นการยกระดับคุณภาพของสำนักงานสอบบัญชี ซึ่งก็จะส่งผลไปถึงคุณภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้นอีกด้วย

จะเริ่มต้น
อย่างไร



สำนักงานสอบบัญชีอาจมีคำถามว่าจะเริ่มต้นอย่างไรดี

ในการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน ในความเป็นจริง การประเมินความเสี่ยงไม่ใช่เรื่องใหม่สำหรับสำนักงานสอบบัญชี หากสำนักงานได้ทำตามข้อกำหนดของ TSQC1 อยู่แล้วนั้น สำนักงานก็ได้มีการพิจารณาและประเมินความเสี่ยงในแต่ละวัตถุประสงค์ โดยอยู่ในรูปแบบของการตรวจสอบตามรายการที่กำหนดไว้ใน TSQC1 เดิม ทั้งนี้ TSQM1 ได้กำหนดการประเมินความเสี่ยงของสำนักงานไว้ให้ชัดเจนมากขึ้น โดยให้สำนักงานเป็นผู้ระบุ ความเสี่ยง ประเมินความเสี่ยง ตอบสนองความเสี่ยง และจัดเตรียมเอกสารดังกล่าว โดยสามารถปรับให้เหมาะสม (Scalability) กับบริบท สภาพแวดล้อม และสถานการณ์ของสำนักงานแต่ละแห่ง

อันที่จริงแล้วผู้สอบบัญชีจะมีความคุ้นเคยกับการประเมินความเสี่ยงในกิจการของลูกค้าสอบบัญชี ซึ่งกระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงานก็มีความคล้ายคลึงกัน โดยกระบวนการประเมิน ความเสี่ยงจะเริ่มจากการกำหนดวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ (Quality Objective) โดยอย่างน้อยต้องครอบคลุมในแต่ละองค์ประกอบหลักของระบบคุณภาพสำนักงานที่กำหนดไว้ใน TSQM ซึ่งได้แก่ Governance and Leadership, Relevant Ethical Requirement, Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements, Engagement Performance, Resource, Information and Communication เมื่อมีการกำหนด วัตถุประสงค์ด้านคุณภาพแล้ว สำนักงานก็จะเริ่มระบุและประเมิน ความเสี่ยงด้านคุณภาพ (Quality Risk) ในแต่ละองค์ประกอบ ซึ่งอาจมีความเสี่ยงมากกว่า 1 เรื่องในแต่ละองค์ประกอบเพื่อพิจารณา ในการออกแบบและตอบสนองต่อความเสี่ยงด้านคุณภาพ (Respond to Quality Risk) คำถามที่ตามมา คือ

สำนักงาน
จะเริ่มต้น
ระบุความเสี่ยง
ด้านคุณภาพอย่างไร



การระบุความเสี่ยงด้านคุณภาพ คือ การทำความเข้าใจถึงเงื่อนไข เหตุการณ์ และสภาพแวดล้อมที่จะส่งผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ เช่น สำนักงานให้บริการที่หลากหลายนอกเหนือจากการสอบบัญชี ดังนั้น สำนักงานอาจมีความเสี่ยงด้านการรับงานที่อาจขัดต่อความเป็นอิสระในการปฏิบัติงาน หรือสำนักงานอาจมีแผนการเติบโตโดยรับงานสอบบัญชีในตลาดทุนเพิ่มขึ้น แต่สำนักงานมีบุคลากรไม่เพียงพอเพื่อรองรับการเติบโตของสำนักงานได้ เช่น สำนักงานไม่สามารถหาบุคลากรอย่างเพียงพอสำหรับการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีและผู้สอบทานคุณภาพงาน เป็นต้น ในช่วงเริ่มต้นของการระบุความเสี่ยงด้านคุณภาพของสำนักงาน สำนักงานอาจมีความสงสัยว่ามีเงื่อนไขเหตุการณ์อะไรที่สำนักงานจำเป็นต้องพิจารณาบ้าง? อย่างที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น TSQM1 นั้นให้ความยืดหยุ่นในการที่สำนักงานจะพิจารณาถึงความเสี่ยงที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับบริบท สภาพแวดล้อม และสถานการณ์ของสำนักงานแต่ละแห่ง โดยสำนักงานจำเป็นต้องทำความเข้าใจในเงื่อนไขและเหตุการณ์ของสำนักงาน ยกตัวอย่างเช่น



ความซับซ้อนและลักษณะการดำเนินงานของสำนักงาน เช่น มีการรวมศูนย์การดำเนินงาน และมีผู้ดูแลไม่กี่คน สำนักงานขนาดเล็กก็อาจมีความเสี่ยงด้านคุณภาพจากการขาดบุคลากรที่จำเป็น



การตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ และกระบวนการทางธุรกิจ เช่น การตัดสินใจของผู้นำมีผลต่อกลยุทธ์ขององค์กร โดยหากสำนักงานใช้กลยุทธ์ในการรับลูกค้าที่มุ่งเน้นไปในทางการเงินเป็นหลักโดยไม่คำนึงถึงองค์ประกอบทางด้านอื่น ๆ เช่น จำนวนบุคลากร ประสบการณ์ของบุคลากรก็อาจทำให้เกิดความเสี่ยงด้านคุณภาพเพิ่มมากขึ้น



ลักษณะและรูปแบบการบริหารจัดการของผู้นำ การทำความเข้าใจการกระจายอำนาจของฝ่ายบริหาร วิธีการมุ่งใจบุคลากร



ทรัพยากรของสำนักงาน รวมถึงทรัพยากรที่ผู้ให้บริการจัดหาให้ เช่น สำนักงานต้องการรับงานตรวจสอบกิจการลูกค้าที่มี Cryptocurrency แต่ไม่มีบุคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าว หรือการนำเทคโนโลยีมาใช้ในการปฏิบัติงานก็อาจจะเพิ่มหรือลดความเสี่ยงด้านคุณภาพได้



ลักษณะของลูกค้า และความเป็นอิสระ เช่น สำนักงานตรวจสอบอุตสาหกรรมใดเป็นหลัก มีความซับซ้อนของกิจการหรือไม่ มีการถือหุ้นในกิจการที่ตรวจสอบหรือไม่



ลักษณะของงานที่ให้บริการ เช่น การตรวจสอบงบการเงิน การสอบทานงบการเงิน บริการให้ความเชื่อมั่นอื่น เช่น ESG, Sustainability ขององค์กร สำนักงานต้องพิจารณาว่ามีบุคลากรที่มีความพร้อมเพียงพอหรือไม่



ลักษณะและข้อกำหนดของสำนักงานเครือข่าย และบริการเครือข่าย เช่น สำนักงานขนาดใหญ่ และสมาชิกของสำนักงานเครือข่าย วิธีการปฏิบัติงาน ข้อกำหนดด้านคุณภาพและการประเมินความเสี่ยงที่เครือข่ายกำหนดไว้



กฎระเบียบ ข้อบังคับ มาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง เช่น แม่บทที่ใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงิน หรือหากสำนักงานมีข่าวเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎระเบียบ ข้อบังคับ หรือมาตรฐานวิชาชีพก็อาจส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงและความน่าเชื่อถือได้ รวมทั้งเพิ่มความเสี่ยงด้านคุณภาพของสำนักงานจากมุมมองภายนอกได้



หลังจากที่สำนักงาน
ระบุความเสี่ยง

ด้านคุณภาพ (Quality
Risk Identification) แล้ว

ก็อาจเกิดคำถามตามมาว่า

แล้วจะประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพ
(Quality Risk Assessment) อย่างไร



การกำหนดเกณฑ์ในการประเมินความเสี่ยง คือ การพิจารณาโอกาส (Likelihood) และผลกระทบ (Impact) ของความเสี่ยงที่สำนักงานระบุได้ที่จะส่งผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ โดยสำนักงานสามารถเริ่มต้นจากการใช้ข้อมูลในอดีตของสำนักงานมาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา หรือสำนักงานอาจสามารถหาข้อมูลจากภายนอกที่มีลักษณะใกล้เคียงกันกับสำนักงานมาพิจารณาประกอบด้วย เช่น ข้อมูลการสอบทานคุณภาพสำนักงานสอบบัญชีโดยสำนักงาน ก.ล.ต. โดยพิจารณาปัจจัยที่มีผลกระทบด้านคุณภาพและแนวทางปรับปรุงแก้ไข

การกำหนดโอกาส (Likelihood) อาจเป็นจำนวนครั้งที่คาดว่าจะเกิดขึ้นต่อปี หรือจำนวนเปอร์เซ็นต์ของการเกิดขึ้นต่อปี เช่น การเข้าถึงข้อมูลลูกค้าสำนักงานพบว่าไม่เคยมีการรั่วไหลของข้อมูลเลย ดังนั้น ในการพิจารณาขั้นต้นของโอกาสที่จะเกิดการรั่วไหลก็อยู่ในระดับต่ำ หรือการยืนยันความเป็นอิสระของพนักงาน ถ้ามีพนักงานไม่ได้ยืนยันความเป็นอิสระเกินกว่าร้อยละ 5 สำนักงานอาจมีความเสี่ยงต่อความเป็นอิสระอยู่ในระดับสูง

ลักษณะของผลกระทบ (Impact) อาจพิจารณาจากผลกระทบทางการเงิน (เช่น ความเสี่ยงที่ระบุและประเมินไว้ หากมีผลกระทบต่อรายได้ที่ลดลงมากกว่าที่ % ถือว่าผลกระทบรุนแรง) ผลกระทบต่อชื่อเสียงของสำนักงาน ผลกระทบด้านกฎหมาย และภาวะเปราะบางที่เกี่ยวข้อง เช่น ถ้ามีเหตุการณ์ที่กระทบต่อชื่อเสียงของสำนักงานในสื่อสาธารณะหรือสำนักงานอาจถูกเพิกถอนใบอนุญาต ก็มีผลกระทบในระดับสูง

“

ทั้งนี้ การกำหนดโอกาส และลักษณะของผลกระทบ
สำนักงานอาจใช้วิธีการประเมินเป็นระดับสูง กลาง ต่ำ
หรือแบ่งตามระดับเป็นตัวเลขตามนโยบาย
ที่สำนักงานได้กำหนดไว้

”

		ผลกระทบ		
		ต่ำ	กลาง	สูง
โอกาสในการเกิด	สูง			
	กลาง		2	1
	ต่ำ		3	

รูปแสดงตัวอย่างแสดงการประเมินความเสี่ยงของสำนักงานสอบบัญชี

เมื่อสำนักงานทำการประเมินความเสี่ยงในแต่ละองค์ประกอบของ TSQM เรียบร้อยแล้ว ในขั้นตอนต่อมาสำนักงานจะต้องนำความเสี่ยงที่ระบุและประเมินไว้มาพิจารณาถึงระดับความเสี่ยงขั้นต้น (Gross Risk) และความเสี่ยงคงเหลือ (Net Risk) โดยความเสี่ยงขั้นต้น คือ ความเสี่ยงที่เกิดขึ้นก่อนที่สำนักงานจะนำการตอบสนองความเสี่ยงมาใช้ ส่วนความเสี่ยงคงเหลือ (Net Risk) คือ ความเสี่ยงที่ยังคงเหลืออยู่หลังจากการที่สำนักงานมีการพิจารณาและตอบสนองต่อความเสี่ยงแล้ว มาจัดอันดับเพื่อการบริหารความเสี่ยงให้อยู่ระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างเช่น องค์ประกอบเรื่องจรรยาบรรณ

วัตถุประสงค์ด้านคุณภาพ

1. สำนักงานได้กำหนดว่าการดำรงความเป็นอิสระของสำนักงานซึ่งรวมถึงพนักงานในทุกระดับขั้นต่อลูกค้าสอบบัญชีมีความสำคัญอย่างยิ่ง โดยหากมีพนักงานที่ปฏิบัติงานตรวจสอบขาดความเป็นอิสระต่อลูกค้าสอบบัญชี สำนักงานอาจจะสูญเสียความเชื่อมั่น และอาจจะถูกพิจารณาในการเพิกถอนใบอนุญาตของสำนักงาน รวมถึงอาจถูกดำเนินคดีตามกฎหมายหากพบความผิด
2. สำนักงานได้กำหนดว่าพนักงานระดับปฏิบัติงานทุกคนจะต้องมีความเข้าใจในกฎระเบียบ และนโยบายเกี่ยวกับเรื่องความเป็นอิสระของสำนักงาน และจะต้องยืนยันความเป็นอิสระของตนเองก่อนปฏิบัติงานสอบบัญชี



ความเสี่ยง

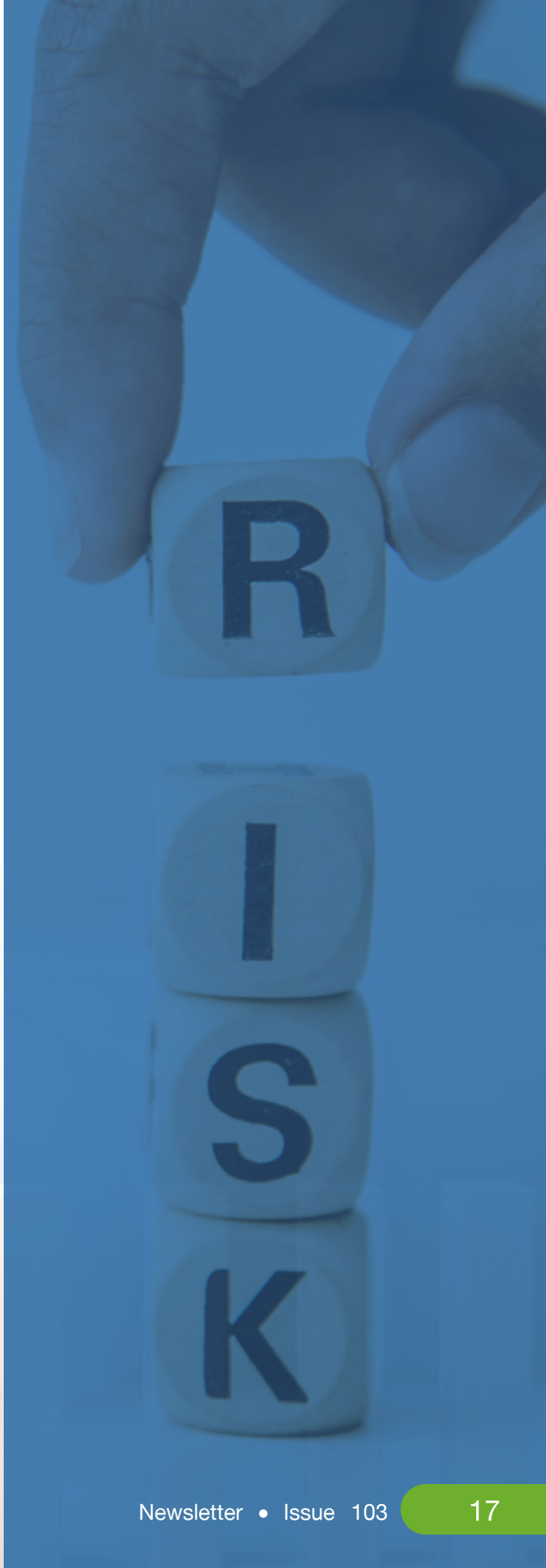
พนักงานอาจยังมีความเข้าใจที่ไม่ถูกต้องเกี่ยวกับการยืนยันความเป็นอิสระ เนื่องจากการอบรมอาจไม่เพียงพอ มีการสื่อสารที่ลดลง มีอัตราการเข้าออกของพนักงานในระดับสูง การทำงานแบบ Work From Home ในช่วงโควิด-19 ทำให้พนักงานได้รับข้อมูลไม่ครบถ้วน





โดยหลังจากที่สำนักงานนำความเสี่ยงในแต่ละวัตถุประสงค์มาหาระดับความเสี่ยงขั้นต้น และความเสี่ยงคงเหลือแล้ว สำนักงานก็จะได้ภาพรวมของความเสี่ยงทั้งหมดของสำนักงาน และสามารถจัดลำดับความสำคัญ รวมถึงสามารถออกแบบวิธีการที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้น ๆ อย่างเหมาะสม

ทั้งนี้ การประเมินความเสี่ยงของสำนักงานนั้น ไม่ใช่เป็นการประเมินเพียงครั้งเดียวในแต่ละปี แต่เป็นลักษณะของ Live Event หรือเหตุการณ์ที่มีชีวิต ซึ่งสำนักงานจะต้องมีการติดตามผล (Monitoring) เป็นระยะ ๆ ขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยง โดยในระหว่างปีหลังจากที่ได้ประเมินความเสี่ยงด้านคุณภาพแล้ว หากมีสถานการณ์ หรือปัจจัยอื่น ๆ มากระทบต่อวัตถุประสงค์ด้านคุณภาพหรือความเสี่ยงด้านคุณภาพที่ได้ประเมินไว้ สำนักงานอาจต้องมีการปรับเปลี่ยนการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดผลกระทบจากเหตุการณ์ หรือสถานการณ์ดังกล่าว เพื่อให้มีความมั่นใจว่าความเสี่ยงด้านคุณภาพที่ได้ประเมินไว้ รวมถึงวิธีการตอบสนองต่อความเสี่ยงนั้นสามารถตอบสนองต่อเหตุการณ์ที่เปลี่ยนแปลงได้ เช่น การที่กฎหมาย พ.ร.บ.คุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ที่มีผลบังคับใช้ ตั้งแต่ วันที่ 1 มิถุนายน 2565 อาจส่งผลกระทบต่อการเก็บข้อมูลของลูกค้าของสำนักงาน รวมถึงในการตอบรับงานของลูกค้าสอบบัญชี ซึ่งสำนักงานอาจจะต้องมีการเพิ่มหรือปรับเปลี่ยนการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ตลอดปีเพื่อให้สามารถตอบสนองต่อกฎระเบียบใหม่นี้ โดยจะต้องพิจารณาให้ครบตามองค์ประกอบที่กำหนดไว้ใน TSQM นั้นเอง





โดย รศ. ดร.พรรณนิภา รอดวรรณ:
กรรมการในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี
ด้านการวางระบบบัญชี

การบัญชีต้นทุนที่แท้จริง ทางการเกษตรเพื่อความยั่งยืน AGRIFOOD TRUE COST ACCOUNTING FOR SUSTAINABILITY



ความเป็นมา¹

ในการประชุมสมัชชาสหประชาชาติ สมัยสามัญ ครั้งที่ 70 เมื่อวันที่ 25 กันยายน 2558 ณ สำนักงานใหญ่สหประชาชาติ ประเทศไทยและประเทศสมาชิกสหประชาชาติรวม 193 ประเทศ ร่วมรับรองวาระการพัฒนาที่ยั่งยืน ค.ศ.2030 (2030 Agenda for Sustainable Development) ให้เป็นกรอบการพัฒนาของโลก เพื่อร่วมกันบรรลุการพัฒนาทางสังคม เศรษฐกิจ และสิ่งแวดล้อมอย่างยั่งยืนโดยไม่ทิ้งใครไว้ข้างหลังภายในปี 2573 และกำหนดให้มีเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (Sustainable Development Goals: SDGs) 17 เป้าหมายเป็นแนวทาง ให้แต่ละประเทศ ดำเนินการร่วมกันโดย SDGs 17 เป้าหมาย ประกอบไปด้วย 169 เป้าหมายย่อย (SDG Targets) ที่มีความเป็นสากลเชื่อมโยงและเกี่ยวพันกันโดยแบ่งแยกมิได้ จึงจำเป็นต้องดำเนินการขับเคลื่อนในทุกเป้าหมายไปพร้อมกัน



แนวคิดเกี่ยวกับระบบเกษตรกรรมยั่งยืน และการบัญชีต้นทุนที่แท้จริง²

ภายใต้ปัญหาสถานะเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อมของโลกปัจจุบัน ปัจจัยสำคัญที่มีผลกระทบต่อกระบวนการผลิตสินค้าการเกษตรที่เป็นปัจจัยทางตรง เช่น โภชนาการ การจัดการด้านสุขภาพ พันธุกรรม การจัดการสภาพแวดล้อม เป็นต้น ส่วนปัจจัยทางอ้อม เช่น สถานะเศรษฐกิจโลกและประเทศ ราคาน้ำมันดิบ สถานะแล้ง และน้ำท่วม โรคระบาด ความต้องการผู้บริโภค เป็นต้น ผลของปัจจัยสำคัญดังกล่าวทำให้มีแนวคิดใหม่ ๆ ทางการเกษตร อาทิ ระบบเกษตรกรรมยั่งยืน (Sustainable Agriculture System) และการบัญชีต้นทุนที่แท้จริงทางการเกษตร (True Cost Accounting in Agriculture) ซึ่งผู้ประกอบการในปัจจุบันต้องคำนึงถึงอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้





ระบบเกษตรกรรมยั่งยืน

จากบทความของมูลนิธิวันในเว็บไซต์³ เมื่อวันที่ 29 ตุลาคม 2555 กล่าวถึงระบบเกษตรกรรมยั่งยืน ดังนี้



องค์การสหประชาชาติได้ให้ความหมายของเกษตรกรรมยั่งยืนว่า เป็นระบบเกษตรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการผสมผสาน และเชื่อมโยงระหว่างดิน การเพาะปลูก และการเลี้ยงสัตว์ การเลิกหรือลดการใช้ทรัพยากรจากภายนอกที่อาจเป็นอันตราย ต่อสิ่งแวดล้อมและ/หรือสุขภาพของเกษตรกรและผู้บริโภค ตลอดจนเน้นการใช้เทคนิคที่เป็นหรือปรับให้เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการ ธรรมชาติของท้องถิ่นนั้น ๆ ซึ่งมีหลักการพื้นฐาน 3 ประการคือ:



01 ความยั่งยืน ด้านอาหาร

ด้วยการพัฒนาการจัดการดินและการหมุนเวียนการปลูกพืชที่ช่วยเพิ่มผลผลิต ลดการพึ่งพาเครื่องจักรและสารเคมีเพื่อการเกษตร ทั้งปุ๋ยและสารป้องกันกำจัดวัชพืชและศัตรูพืช



02 ความยั่งยืน ด้านสิ่งแวดล้อม

ด้วยการปกป้องและรักษาทรัพยากรธรรมชาติและหาสิ่งทดแทน ตลอดจนนำทรัพยากรธรรมชาติกลับมาเวียนใช้ใหม่ เช่น ที่ดิน (ดิน) น้ำ และสิ่งมีชีวิตในป่า หลีกเลี่ยงการใช้สารเคมีสังเคราะห์ที่เป็นอันตรายต่อสิ่งแวดล้อม โครงสร้างของดิน และความหลากหลายทางชีวภาพ



03 ความยั่งยืน ด้านสังคม

ด้วยการใช้แรงงานที่มีอยู่ให้มากขึ้น อย่างน้อยสำหรับเทคนิคการเกษตร บางประเภท เพื่อให้เกิดความยุติธรรมและความเป็นปึกแผ่นในสังคม



การบัญชีต้นทุนที่แท้จริงทางการเกษตร

การบัญชีต้นทุนที่แท้จริงทางการเกษตร (True Cost Accounting in Agriculture) ตามแนวความคิดของ Mr. Patrick Holden⁴ นักวิชาการทางการเกษตรอินทรีย์ชาวอังกฤษ ผู้ก่อตั้งองค์กร The Sustainable Food Trust ที่สนับสนุนความปลอดภัยในการบริโภคอาหาร และสิ่งแวดล้อมทางการเกษตร ได้เขียนบทความเรื่อง True-cost Accounting in Food and Farming ลงในเว็บไซต์ และสิ่งที่นักบัญชีต้องศึกษาต่อไป คือ

1. การบัญชีต้นทุนที่แท้จริงของอาหารคืออะไร? ทำงานอย่างไร? มีข้อจำกัดอย่างไร?
2. ข้อแตกต่างระหว่างราคาที่แท้จริงกับต้นทุนที่แท้จริงมีอะไรบ้าง?
3. อะไรคือค่าใช้จ่ายแอบแฝง?
4. ผู้บริโภคต้องจ่ายค่าใช้จ่ายแอบแฝงด้วยหรือไม่?
5. เกษตรอินทรีย์มีค่าใช้จ่ายแอบแฝงหรือไม่?
6. การคำนวณต้นทุนที่แท้จริง ทำอย่างไร?

01 การบัญชีต้นทุนที่แท้จริงของอาหารคืออะไร? ทำงานอย่างไร? มีข้อจำกัดอย่างไร?

ต้นทุนที่แท้จริง (True Cost Accounting -TCA) เป็นวิธีใหม่ในการระบุต้นทุนที่แท้จริงของผลิตภัณฑ์หรือบริการเฉพาะ TCA ไม่เพียงแต่คำนวณต้นทุนโดยตรง เช่น วัตถุดิบและแรงงาน แต่ยังรวมถึงผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมทางธรรมชาติและสังคมที่บริษัทดำเนินการอยู่ด้วย

TCA ทำงานอย่างไร?

TCA ไม่เพียงแต่พิจารณาตัวเลขทางการเงินตามปกติของบริษัท แต่ยังคำนวณผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมทั้งหมดที่ทำงานอยู่ด้วย ผลกระทบเหล่านี้คำนวณเป็นเงื่อนไขทางการเงินจึงสามารถรวมยอดเงินในบัญชีต้นทุนที่แท้จริงของบริษัทได้ “ต้นทุนที่ซ่อนอยู่หรือต้นทุนแอบแฝง” ในการผลิตซึ่งเป็นภายนอกและนำมารวมกับระบบเก่าเพื่อทำให้มองเห็นได้ทั้งเป็นข้อมูลภายนอกและภายใน

มีข้อจำกัดอย่างไร?

จนถึงขณะนี้ข้อจำกัดในการใช้ TCA มีอยู่เพียงในระดับสูงเท่านั้น ส่วนใหญ่กรอบทฤษฎีสำหรับ TCA ซึ่งส่วนใหญ่ประกอบด้วยคำอธิบายกระบวนการโดยไม่มีข้อเสนอแนะสำหรับตัวบ่งชี้และข้อมูล นอกจากนี้ยังขาดความสม่ำเสมอตลอดจนความสามารถในการเปรียบเทียบตัวชี้วัดขั้นพื้นฐาน ดังนั้น ในปัจจุบันข้อมูลเกี่ยวกับความยั่งยืนจึงยังไม่สามารถรวมเข้ากับข้อมูลทางการเงินของธุรกิจได้อย่างสมบูรณ์

02 ข้อแตกต่างระหว่างราคาที่แท้จริง (True Price) กับต้นทุนที่แท้จริง (True Cost) มีอะไรบ้าง?

จากข้อเสนอของ UNFSS⁶ สรุปลองค์ประกอบในการกำหนดราคาที่แท้จริงของเกษตรอาหารแสดงตามตารางที่ 1 ดังนี้

ตารางที่ 1 องค์ประกอบในการกำหนดราคาที่แท้จริงของเกษตรอาหาร

องค์ประกอบ	เนื้อหา	ผู้เกี่ยวข้อง
<p>1</p> <p>โครงสร้างการประเมินมูลค่า (Valuation Framework)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - โครงสร้างทางทฤษฎี - การกำหนดหลักเกณฑ์ - คำจำกัดความ - แนวทางประเมิน - ตามหลักการราคาที่แท้จริง 	ผู้เชี่ยวชาญ นักพัฒนา
<p>2</p> <p>วิธีการประเมินมูลค่า (Assessment Method)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ขั้นตอนและสิ่งที่ต้องการ เพื่อนำมาใช้ (ความสมบูรณ์ ความถูกต้อง ข้อมูล การรายงาน..) 	ผู้เชี่ยวชาญ ผู้ปฏิบัติ
<p>3</p> <p>เกณฑ์ในการวัดผลกระทบ (Impact Module)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - คำจำกัดความ ตัวชี้วัดการปฏิบัติ - ตามปัจจัยการกำหนดเป็นตัวเงิน - ข้อชี้แนะกรณีมีผลกระทบต่อ (เช่น การเปลี่ยนแปลงภูมิอากาศ สุขภาพและความปลอดภัย การใช้น้ำ ฯลฯ) 	ผู้เชี่ยวชาญ ผู้ปฏิบัติ

การบัญชีต้นทุนที่แท้จริง (TCA) ไม่เพียงแต่เป็นการคำนวณต้นทุนรวมทางการบัญชี เช่น วัตถุดิบ แรงงาน และค่าใช้จ่ายการผลิต แต่ยังรวมถึงผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมทางธรรมชาติและสังคมที่บริษัทดำเนินการอยู่ด้วย และเน้นหลัก Human Center มากกว่า Profit Center ของระบบอาหาร ดังนั้น TCA จึงต้องเพิ่มระบบการมององค์รวม (Holistic Lens) ในการประเมินต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงควบคู่กับระบบธรรมชาติ มนุษยชาติ เกษตรและระบบอาหาร ซึ่ง TCA ต้องบูรณาการระบบเศรษฐกิจเพื่อให้ได้ต้นทุนที่แท้จริงซึ่งมีความสัมพันธ์กับบทบาทต่าง ๆ ในสังคมและการเกษตรอาหารโลก ตารางที่ 2 แสดงดัชนีชี้วัดความสำเร็จ (Key Performance Indicators-KPI) ในศักยภาพของ TCA ที่เกี่ยวข้องทางด้านต่าง ๆ ของความยั่งยืนทางการเกษตร

ตารางที่ 2⁷ ดัชนีชี้วัดความสำเร็จ (Key Performance Indicators-KPI) ในศักยภาพของTCA

เศรษฐกิจ	ธรรมชาติกับสิ่งแวดล้อม	มนุษยชาติ	สังคม
<ul style="list-style-type: none"> - ค่าแรง - ภาษี - การว่าจ้าง - กำไร - การลงทุน - สิทธิประโยชน์ไม่มีตัวตน (Brands, Transparency) - การดำรงชีวิต 	<ul style="list-style-type: none"> - อากาศ (ก๊าซเรือนกระจก อากาศเสีย) - น้ำ (การใช้และน้ำเสีย) - ดิน (การร่วมใช้และดินเสีย) - ความหลากหลายทางชีวภาพ (Biodiversity) - วัตถุดิบและพลังงาน - ของเสีย - รีไซเคิล 	<ul style="list-style-type: none"> - การศึกษาสุขภาพ/อนามัย - ทักษะและความรู้ - ความเป็นธรรม 	<ul style="list-style-type: none"> - โภชนาการและความปลอดภัย - พันธกิจโดยรวม - การคอร์รัปชัน - ข้อกำหนดโครงสร้างพื้นฐานและเทคโนโลยี

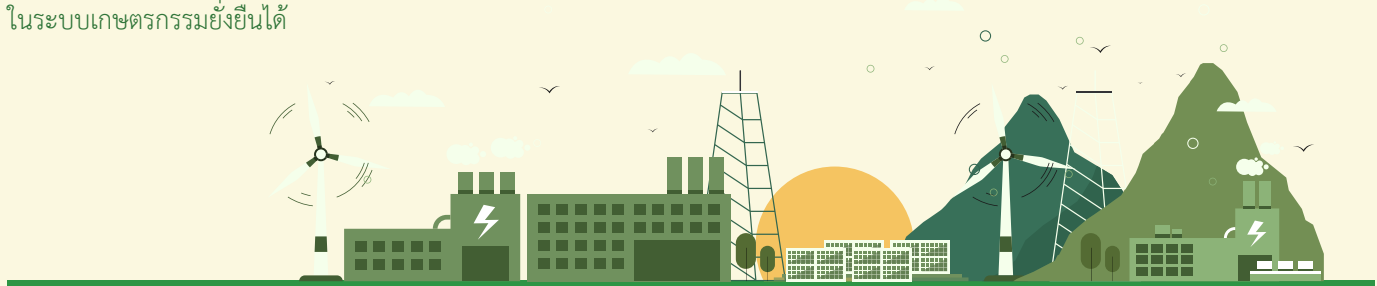
จากวัตถุประสงค์เพื่อวัดความยั่งยืนของการเกษตรอาหารในการวัดห่วงโซ่มูลค่า (Value Chain) TCA จึงได้รวมปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับสิ่งภายนอกทางด้านเศรษฐกิจ ธรรมชาติกับสิ่งแวดล้อม มนุษยชาติและสังคม ดังนั้น นอกเหนือจากการบัญชีต้นทุนดั้งเดิมภายในของกิจการ นักบัญชีต้องบันทึกต้นทุนและค่าใช้จ่ายแอบแฝงที่เพิ่มขึ้นซึ่งอาจจะยุ่งยากมากขึ้นต่อไปในอนาคต

03 อะไรคือค่าใช้จ่ายแอบแฝง?

ค่าใช้จ่ายแอบแฝง (Hidden Costs) คือ ต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เพิ่มเติมจากต้นทุนการผลิตปกติที่มาจากผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมทางธรรมชาติ ได้แก่ การใช้ปุ๋ย ยาฆ่าแมลง จากสารเคมีส่งผลกระทบต่อดิน น้ำ และภูมิอากาศ รวมทั้งสุขภาพของผู้บริโภค เป็นต้น ต้นทุนแอบแฝงในระบบอาหารจะนำมารวมกับต้นทุนดั้งเดิมเป็นต้นทุนที่แท้จริงซึ่งสามารถเป็นตัวชี้วัดในระบบเกษตรกรรมยั่งยืนได้

04 ผู้บริโภคต้องจ่ายค่าใช้จ่ายแอบแฝงด้วยหรือไม่?

ในระบบการซื้อขายผลิตภัณฑ์อาหารปัจจุบัน ผู้ซื้อไม่ได้จ่ายต้นทุนแอบแฝงแก่ผู้ขายโดยตรง แต่ในอนาคตหลังจากบริโภคอาหารจะต้องแบกรับภาระทางการเงินด้วย ค่ารักษาพยาบาลและภาษีอากรที่จะต้องจ่ายให้ภาครัฐในการบำบัดความสูญเสียในสิ่งแวดล้อม อนามัยของประชากรและสังคม



05 เกษตรอินทรีย์มีค่าใช้จ่ายแอบแฝงหรือไม่?

ทั้งเกษตรทั่วไปและเกษตรอินทรีย์มีค่าใช้จ่ายแอบแฝง เกษตรอินทรีย์หลีกเลี่ยงการปนเปื้อนของสารเคมีทางดิน ทางน้ำ และทางอากาศ ไม่มีการใช้สารเคมีสังเคราะห์หรือการได้มาจากการตัดต่อพันธุกรรม แต่อย่างไรก็ตามเกษตรอินทรีย์มีค่าใช้จ่ายแอบแฝงน้อยกว่าการเกษตรทั่วไป และยังให้ผลผลิตที่มีคุณค่าทางอาหาร ปลอดภัยเพิ่มคุณภาพชีวิตและเสริมเศรษฐกิจพอเพียงแก่สังคม

06 การคำนวณต้นทุนที่แท้จริง ทำอย่างไร?

การคำนวณต้นทุนที่แท้จริงค่อนข้างซับซ้อนกว่าระบบต้นทุนดั้งเดิมมีแนวคิดการคำนวณที่หลากหลาย ตัวอย่างการคำนวณต้นทุนที่แท้จริงนำมาจาก TRUE COST ACCOUNTING AGRIFOOD HANDBOOK : Practical guidelines for the food a farming sector on impact measurement, valuation and reporting ใช้ฐานทุน (Capitals Based) 4 ฐานคือ



ทุนธรรมชาติ (Natural Capital)

หมายถึง ทรัพยากรทางกายภาพ และชีวภาพที่พบบนโลก เช่น อากาศ น้ำ ดิน ความหลากหลายทางชีวภาพ และระบบนิเวศ ที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ประชาชนในรูปแบบของสินค้าและบริการในระบบนิเวศ



ทุนมนุษย์ (Human Capital)

รวมถึงสุขภาพของแต่ละบุคคลหลักที่เป็นจุดสนใจของ TCA มาจาก ทุนการผลิต (ต้นทุนการผลิตหลัก) ที่ครอบคลุมอย่างกว้างขวางในมาตรฐานการบัญชีปัจจุบัน และในระดับใหญ่สะท้อนให้เห็นแล้วในราคาของความรู้ด้านอาหาร ทักษะและแรงจูงใจที่จำเป็นสำหรับการทำงานที่มีประสิทธิผลและอำนวยความสะดวกในการสร้างความเป็นอยู่ที่ดีส่วนบุคคล สังคมและเศรษฐกิจ



ทุนสังคม (Social Capital)

ครอบคลุมเครือข่ายสถาบัน ตลอดจนบรรทัดฐานและค่านิยมเป็นต้นทุนทางสังคมที่อำนวยความสะดวกในความร่วมมือภายในและระหว่างกลุ่ม



ทุนการผลิต (Produced Capital)

หมายถึงการผลิตทั้งหมด ได้แก่ อาคาร โรงงาน ถนน ระบบน้ำที่สร้างขึ้นรวมทั้ง ทุนทางการเงิน และทุนทางปัญญาคือเทคโนโลยี ซอฟต์แวร์ และสิทธิบัตร เป็นต้น





จากแนวคิดดังกล่าว จึงมีการวิจัยและพัฒนาเพื่อให้ได้วิธีการรวบรวมต้นทุนที่แท้จริงทั้งหมดตามเหตุตามปัจจัยที่เกี่ยวข้องในห่วงโซ่อุปทานของผลผลิตทางการเกษตร ทุนการผลิตคือต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการผลิตโดยตรงโดยใช้หลักและกระบวนการทางบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไป ส่วนต้นทุนที่จะต้องนำมารวมเพิ่มเติมเป็นต้นทุนที่แท้จริงคือ ทุนธรรมชาติ ทุนมนุษย์ และทุนสังคม ซึ่งทั้งสามทุนดังกล่าวมีกระบวนการที่สลับซับซ้อนและต้องมีการศึกษาวิจัยในแต่ละภูมิภาคให้มากขึ้น

Reference:

- ¹ สำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ รายงานความก้าวหน้าเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืนของประเทศไทย พ.ศ. 2559-2563
- ² พรณานิภา รอดวรรณะ การบัญชีต้นทุน หลักและกระบวนการ บทที่ 15 การบัญชีต้นทุนการเกษตร พิมพ์ครั้งที่ 2 สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2560
- ³ <http://www.nawachione.org/2012/10/29/sustainable-agriculture/>
- ⁴ https://sustainablefoodtrust-org.translate.google.com/contributors/patrick-holden-ceo/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=th&_x_tr_hl=th&_x_tr_pto=sc
- ⁵ TRUE COST ACCOUNTING AGRIFOOD HANDBOOK : Practical guidelines for the food a farming sector on impact measurement, valuation and reporting, Copyright © 2022 Soil & More Impacts and TMG Töpfer, Müller Gaßner GmbH . This work is an open access publication distributed under a CC BY-SA 4.0 License.
- ⁶ United Nations Food Systems Summit(UNFSS) 2021 Scientific Group <https://sc-fss2021.org/>
- ⁷ Nadia El-Hage Scialabba and Carl Obst; Chapter 1 From Practice to Policy New Metrics for the 21st Century; True Cost Accounting for Food: Balancing the Scale; ISBN 9780367506858; Published June 23, 2021 by Routledge.





โดย นางสาวนวมรม เลหาอาร์ดลล
กรรมการคณะกรรมการวิชาชีพผู้ดำเนินการบัญชีภาษีอากร

การวางแผนภาษีสำหรับธุรกิจสตาร์ทอัพ (Tax Planning for Startup Business)



กระแสคำว่า “สตาร์ทอัพ” ได้เข้ามามีบทบาทในทุกวงการธุรกิจของประเทศไทยในปัจจุบัน สตาร์ทอัพส่วนใหญ่มักขาดความรู้เกี่ยวกับบัญชีการเงินและเรื่องการวางแผนภาษีที่มีผลต่อธุรกิจของตนในอนาคต บทความนี้จะกล่าวถึงแนวคิดเบื้องต้นที่ผู้ก่อตั้งสตาร์ทอัพอาจใช้เป็นแนวทางสำหรับการออกแบบภาษีของตนได้

ปัจจุบันบริษัททั่วไปต่างมีปัญหาในการจัดหาพนักงานใหม่เข้าร่วมงาน เนื่องจากนักเรียนและนักศึกษาต่างมีความฝันที่จะจัดตั้งธุรกิจของตนเองจากแนวคิดใหม่ ๆ ที่ได้ ประกอบกับเทคโนโลยีดิจิทัลที่เอื้ออำนวยให้ทุกคนสามารถนำแนวคิดมาสร้างธุรกิจได้เร็วและง่ายขึ้น นอกจากนี้

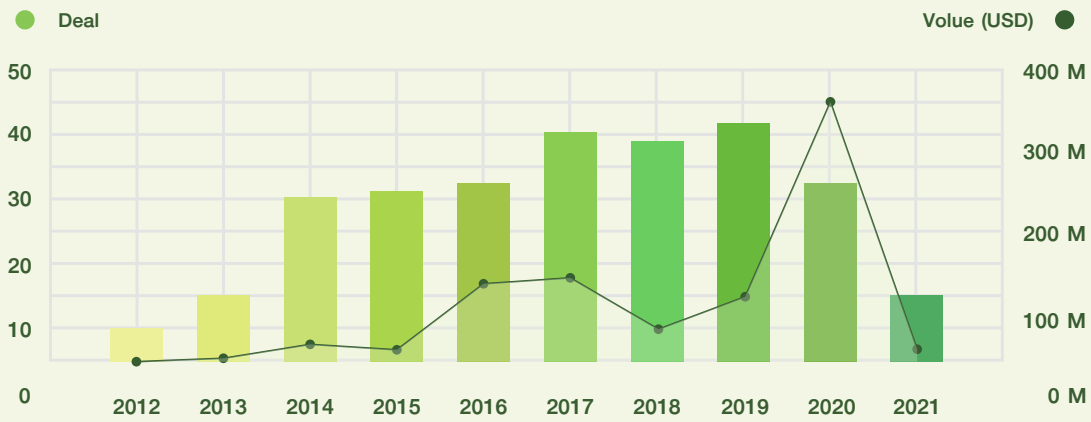
การระดมทุนจากแหล่งทุนใหม่ ๆ ที่ง่ายขึ้น จะต่อความฝันของธุรกิจให้ขยายตัวอย่างรวดเร็ว องค์กรประกอบเหล่านี้ส่งผลต่อการเติบโตและกลายเป็นกระแสความนิยมของผู้อยากทำธุรกิจ

ความฝันของนักธุรกิจเหล่านี้อาจถูกจัดตั้งเป็นบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือทำในรูปแบบบุคคลธรรมดา จุดเริ่มของปัญหาเกิดเมื่อกิจการต้องการเงินทุนเพิ่มเติมเมื่อจะต้องผลิตสินค้าหรือบริการที่เป็นผลผลิตของแนวคิดเริ่มต้น ทั้งนี้นักลงทุนกลุ่มแรก ๆ ที่เรียกว่า **แองเจิล (Angel Investor)** ก็ไม่อาจจะให้เงินทุนที่เพียงพอกับนาย ก. หรือ นางสาว ข. ได้ สตาร์ทอัพเหล่านั้นจะต้องตัดสินใจที่จะจัดรูปแบบธุรกิจของตน และอาจต้องมองเลยไปถึงแผนการออกจากสตาร์ทอัพหรือ EXIT Strategy ว่าจะเป็นไปได้ในรูปแบบใด เจ้าของสตาร์ทอัพอาจตัดสินใจที่จะขายสินทรัพย์หรือทรัพย์สินทางปัญญาออกไป หรือนำกิจการเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จะเห็นได้ว่าทุก ๆ การตัดสินใจตั้งแต่เริ่มตั้งธุรกิจ ล้วนแล้วแต่มีรายการที่จะต้องพิจารณาถึงผลกระทบต่อภาษีอากรทั้งสิ้น

ทุก ๆ กิจกรรมและรายการค้าที่เกิดขึ้นของธุรกิจมีเรื่องภาษีเข้ามาที่เกี่ยวข้อง สตาร์ทอัพควรรับนักบัญชีเข้ามาจัดทำบัญชีเจ้าของกิจการอาจเข้าอบรมสัมมนาเกี่ยวกับบัญชีและภาษี บทความนี้จะกล่าวถึงคำจำกัดความของธุรกิจสตาร์ทอัพ ปัญหาและ Pain point ที่เกิดขึ้นอันเกี่ยวเนื่องจากภาษี ตามแนวคิดของ **SAVANT** ซึ่งเป็น **Framework** ประยุกต์ใช้ในการวางแผนภาษีของธุรกิจ ในตอนท้ายบทความจะมีคำแนะนำของแผนภาษีที่สตาร์ทอัพน่าจะต้องคำนึงถึง

สตาร์ทอัพคืออะไร

เว็บไซต์ Investopedia.com ได้ให้คำจำกัดความของสตาร์ทอัพว่า “บริษัทที่อยู่ในจุดเริ่มต้นของการดำเนินงาน สตาร์ทอัพอาจถูกจัดตั้งโดยหนึ่งผู้ประกอบการหรือมากกว่านั้น ผู้ซึ่งต้องการพัฒนาสินค้าหรือบริการที่พวกเขาเชื่อว่าจะมีความต้องการของตลาด บริษัทเหล่านี้ส่วนใหญ่เริ่มด้วยต้นทุนที่สูงและรายได้ที่จำกัด ซึ่งเป็นเหตุผลว่า พวกเขาจะต้องมองหาแหล่งทุนจากหลาย ๆ กลุ่มเช่น “เวนเจอร์แคปิตอล”



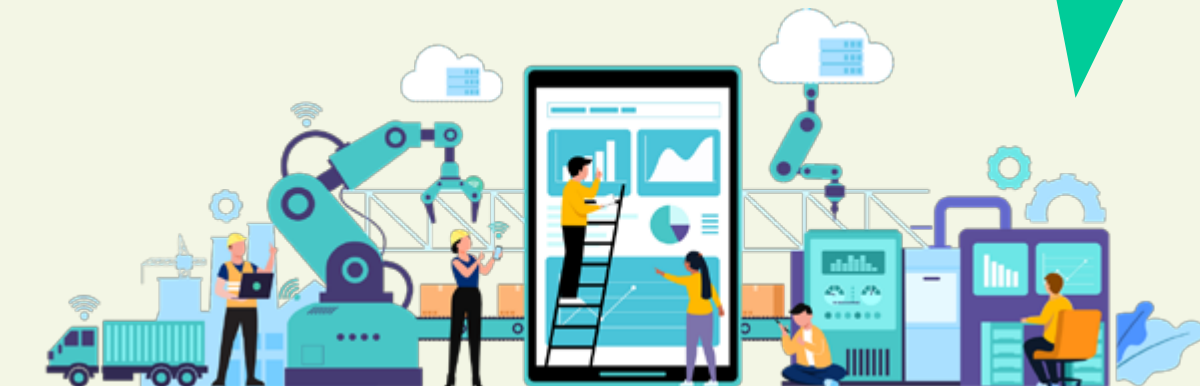
Source : Techsauce

จำนวนสตาร์ทอัพนั้นได้เติบโตขึ้นอย่างรวดเร็วในช่วงห้าปีที่ผ่านมา ตามรูปประกอบที่ 1 จะเห็นว่าจำนวนดีลและมูลค่าของการหาเงินทุนของสตาร์ทอัพในประเทศไทยมีจำนวนไม่ต่ำกว่า 300 ล้านเหรียญต่อปี แม้ว่าในสองสามปีที่ผ่านมาอาจจะมีจำนวนลดลงเนื่องจากสถานการณ์โควิดในประเทศ

โดยทั่วไปสตาร์ทอัพส่วนใหญ่เริ่มต้นจากกรอบแนวคิด และไม่มีโมเดลธุรกิจที่พัฒนาสมบูรณ์ ขาดแหล่งเงินทุน ส่วนมากมักใช้เงินสะสมของผู้เริ่มต้น เพื่อน หรือเงินของครอบครัว ในมหาวิทยาลัยหลาย ๆ ประเทศมักจะเปิดให้นักศึกษานำเสนอแนวคิดที่จะขอเงินทุนไปดำเนินการพัฒนากิจการ เช่น โครงการหนึ่งร้อยเคของเอ็มไอที <https://www.mit100k.org/> เป็นต้น แหล่งทุนในขั้นตอนนี้จะเรียกว่า Seed Capital ซึ่งหมายถึงแหล่งเงินทุนที่ให้แก่นักลงทุนเอกชน ส่วนมากเป็นการแลกเปลี่ยนได้มาซึ่งสัดส่วนทุนของกิจการหรือเป็นการเช่าในกำไรของผลิตภัณฑ์ หรือแม้แต่เป็นเงินกู้ แหล่งทุนเหล่านี้มักจะเกิดจากผู้ใกล้ชิดของผู้ก่อตั้งสตาร์ทอัพ และมักจะใช้ได้แค่จัดทำแผนธุรกิจ ค่าใช้จ่ายดำเนินงานเบื้องต้น เช่น เงินเดือน ค่าเช่า ค่าวิจัยพัฒนา กล่าวคือเงินจำนวนนี้ มักไม่เพียงพอต่อการดำเนินธุรกิจ ในขั้นตอนต่อไปเป้าหมายขั้นต่อไป คือ ทำอย่างไรที่จะก่อให้เกิดความสนใจต่อนักลงทุนกลุ่มเวนเจอร์แคป ที่มักจะลงทุนในจำนวนมาก เพื่อที่จะดำเนินธุรกิจในระยะต่อไป



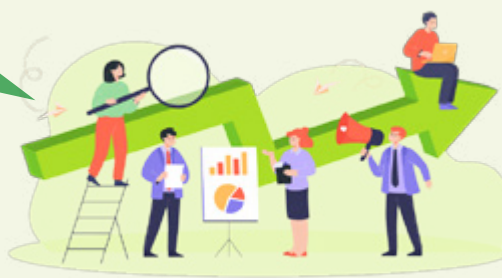
หลังจากได้เงินก้อนแรก รูปแบบธุรกิจจะต้องมีการจัดตั้งไม่ว่าจะเป็นในแบบนิติบุคคล การจัดรูปแบบธุรกิจอาจจะเป็นเจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัทจำกัดความต่าง ๆ หลัก ๆ ของบริษัทจำกัด คือ ความรับผิดชอบต่อภาระหนี้สินของบริษัทจะไม่เกินเงินลงทุนของตนที่ลงไป





หลังจากได้เงินทุนจาก Seed capital หรือ Angel Investor ในภาวะเงินได้จากการดำเนินงานไม่เพียงพอต่อการขยายตัว สตาร์ทอัพจะเริ่มที่จะมองหากิจการเวนเจอร์แคปหรือนักลงทุนไพรเวท (Private Equity) เพื่อจะขอเงินลงทุน เงินทุนเหล่านี้เรียกว่าเงินทุนซีรีส์เอ (Series A Financing) ส่วนมากใช้เพื่อขยายธุรกิจ หรืออาจนำไปใช้คืนนักลงทุนกลุ่มแรก (Seed Investor) นักลงทุนเหล่านี้อาจจะได้หุ้น หุ้นบุริมสิทธิ Option ในการถือหุ้น หรือเป็นในรูปแบบหนี้ระยะยาวที่ยังไม่ต้องชำระหนี้ในช่วงแรกหรือจะประกอบกันทั้งหมด

หลังจากซีรีส์เอแล้ว อาจมีการออกซีรีส์บี ซึ่งโดยทั่วไปมักจะมียุคค่าสูงกว่าซีรีส์เอ กล่าวคือนักลงทุนจะจ่ายค่าหุ้นในราคาที่สูง เนื่องจากบริษัทจะอยู่ในภาวะที่มีแผนธุรกิจที่แน่นอน มีรายได้และความเสี่ยงที่ลดลง นักลงทุนในสตาร์ทอัพส่วนใหญ่เข้าใจในความเสี่ยงของธุรกิจ และคาดหวังว่าจะสามารถนำหุ้นที่ได้ไปขายหลังจากกิจการได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ได้ในสหรัฐอเมริกา รายงานจากการศึกษาของมหาวิทยาลัยฮาวาร์ดในปี 2011 พบว่าประมาณร้อยละ 30 ของสตาร์ทอัพจบลงด้วยการล้มละลาย



ข้อดีของสตาร์ทอัพนอกจากเรื่องของความคล่องตัวในการดำเนินงานแล้ว ยังประกอบด้วยเป็นโอกาสที่เปิดกว้างสำหรับทุกคนที่มีแนวคิดที่จะประกอบธุรกิจโดยอิสระ และสามารถนำความคิดสร้างสรรค์ของตนเองไปสานต่อ อย่างไรก็ตาม เจ้าของสตาร์ทอัพจะเผชิญกับความเครียดและแรงกดดันด้านทั้งนักลงทุน เพื่อนร่วมงาน เพื่อน พนักงานบริษัท ตลอดจนอยู่ในความเสี่ยงที่จะล้มเหลว และการแข่งขันรุนแรงในธุรกิจเริ่มต้นเหล่านี้

นอกจากนี้ ผู้เป็นเจ้าของสตาร์ทอัพนั้นส่วนมากจะขาดความรู้และประสบการณ์ทางด้านการบริหารและเรื่องเกี่ยวกับกฎหมายบัญชีการเงิน ตลอดจนการบริหารภาษี หลาย ๆ สตาร์ทอัพต้องทบทวนและจัดการปรับปรุงโครงสร้างการบริหาร และการบัญชีเมื่อกิจการเข้าสู่ขั้นตอนการระดมทุน หรือบางกิจการเกิดปัญหาภาษีอย่างรุนแรงเนื่องจากไม่ได้ยื่นและเสียภาษีนิติบุคคลภายในกำหนด ดังนั้น การเข้าใจในเรื่องเกี่ยวกับภาษีย่อมมีประโยชน์ต่อสตาร์ทอัพเหล่านั้นทั้งในระยะสั้นและระยะยาว

ภาษีที่มีผลกระทบต่อสตาร์ทอัพ

ทุกคนและองค์กรสตาร์ทอัพจะต้องมีการสัมผัสกับภาษีในทุก ๆ วัน ในทุก ๆ การใช้จ่ายจะมีภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ในราคาสินค้าที่เสียไป อาจกล่าวได้ว่าภาษีเหมือนกับอากาศที่มีอยู่ทุก ๆ ที่ ในส่วนนี้จะกล่าวถึงภาษีที่สตาร์ทอัพจะต้องเข้าใจและจัดการให้ถูกต้องเหมาะสมในที่นี้จะขอสรุปภาษีที่ทางสตาร์ทอัพจำเป็นต้องเข้าใจและศึกษาในรายละเอียดเพิ่มเติมดังนี้





ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการสตาร์ทอัพจะต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ในทุกรายการที่จัดซื้อจัดจ้าง ภาษีมูลค่าเพิ่มจะคำนวณจากฐานภาษีของสินค้าหรือบริการ ปัจจุบันอัตราร้อยละเจ็ด ภาษีชนิดนี้ดูเหมือนจะเป็นเรื่องง่ายและใกล้ตัวมาก ๆ แต่ส่วนมากสตาร์ทอัพจะมีความกลัวและคิดหาทางเลี่ยงว่าต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ตามกฎหมาย ไม่ว่าจะสตาร์ทอัพจะดำเนินกิจการเป็นบุคคลธรรมดาหรือจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล หากมีรายได้มากกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี และไม่อยู่ในกิจการที่ได้รับการยกเว้น จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สตาร์ทอัพบางรายคิดว่าไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากจัดตั้งธุรกิจเป็นบุคคลธรรมดา บางสตาร์ทอัพมีความเข้าใจว่าหากเข้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว หากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย จะไม่สามารถขอคืนจากสรรพากรได้ แม้แต่เวลาเสนองานกับลูกค้าราคาที่เสนออาจจะไม่ได้เขียนว่าไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจจะทำให้มีปัญหาตามมาภายหลังหากไม่เข้าใจตรงกันกับลูกค้า คำแนะนำคือสตาร์ทอัพควรทำการประมาณการยอดขายของตนในระยะเวลา 2-3 ปีแรกว่ายอดขายจะได้ประมาณเท่าไร หากมียอดขายในปีแรก ๆ ต่ำกว่า 1.8 ล้านบาท และธุรกิจที่ทำนั้นไม่เป็นข้อยกเว้น เช่น การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ ก็อาจเลือกที่จะไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ต้องเข้าใจว่า ภาษีซื้อที่ได้มาก็ไม่สามารถนำไปใช้ได้เช่นกัน



ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย คือภาษีที่ผู้รับเงินจะหัก ณ ที่จ่ายและนำส่ง หากมีการจ่ายเงินเป็นค่าบริการ ค่าเช่า ค่าโฆษณา ค่าขนส่ง ภาษีหัก ณ ที่จ่ายจะสามารถนำไปเครดิตภาษีได้ในสิ้นปี หรือขอคืนได้หากใช้ไม่หมด ภาษีส่วนนี้ในส่วนของสตาร์ทอัพอาจมีการหลงลืมหรือมีปัญหาทุก ทั้งที่ส่วนที่เราควรระวังและส่วนที่เราถูกหัก ผู้ประกอบการควรคิดว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นเปรียบเสมือนเงินสด ดังนั้นการจัดเก็บเอกสารต้องรัดกุมและครบถ้วน หากสตาร์ทอัพเป็นผู้หักภาษี จะต้องหักให้ถูกต้องตามอัตราภาษีของเงินได้แต่ละประเภท ทั้งนี้ บางกรณีผู้ถูกหักที่เป็นบุคคลธรรมดาอาจจะต้องร้องไม่ยอมให้หัก เช่น ค่าเช่า หากกิจการไม่หักก็จะต้องรับผิดชอบในส่วนภาษีที่ต้องหักและนำส่ง

ในการใช้บริการบริษัทต่างประเทศ ส่วนมากจะกำหนดให้จ่ายด้วยจำนวนเงินที่สุทธิจากภาษีหัก ณ ที่จ่าย เท่ากับ กิจการจะต้องออกภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้กิจการเหล่านั้น ดังนั้น การเจรจาต่อรองจำเป็นต้องศึกษาและดูเรื่องอนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละประเทศให้ดี

อากรแสตมป์



อากรแสตมป์เป็นภาษีอย่างหนึ่งที่จะจ่ายในรูปแบบของดวงแสตมป์ปิดที่เอกสารสัญญา ดังนั้น จะต้องตรวจสอบอัตราที่จะต้องเสีย และตกลงกับคู่สัญญาว่าเราจะผลักภาระในการเสียอากรแสตมป์ไปให้คู่สัญญาหรือจะรับผิดชอบคนละครึ่ง หรือเราต้องเป็นผู้รับผิดชอบทั้งหมด

ภาษีอื่น ๆ



ภาษีอื่น ๆ เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีป้าย เป็นเรื่องที่กิจการจะต้องตรวจสอบว่าธุรกิจที่เราดำเนินการจะต้องเสียหรือไม่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สตาร์ทอัพ อาจโดนผู้ให้เช่าอาคาร ผลักภาระภาษีมาให้เป็นผู้รับผิดชอบในรูปแบบของค่าเช่าที่เพิ่มขึ้น

ภาษีนิติบุคคล

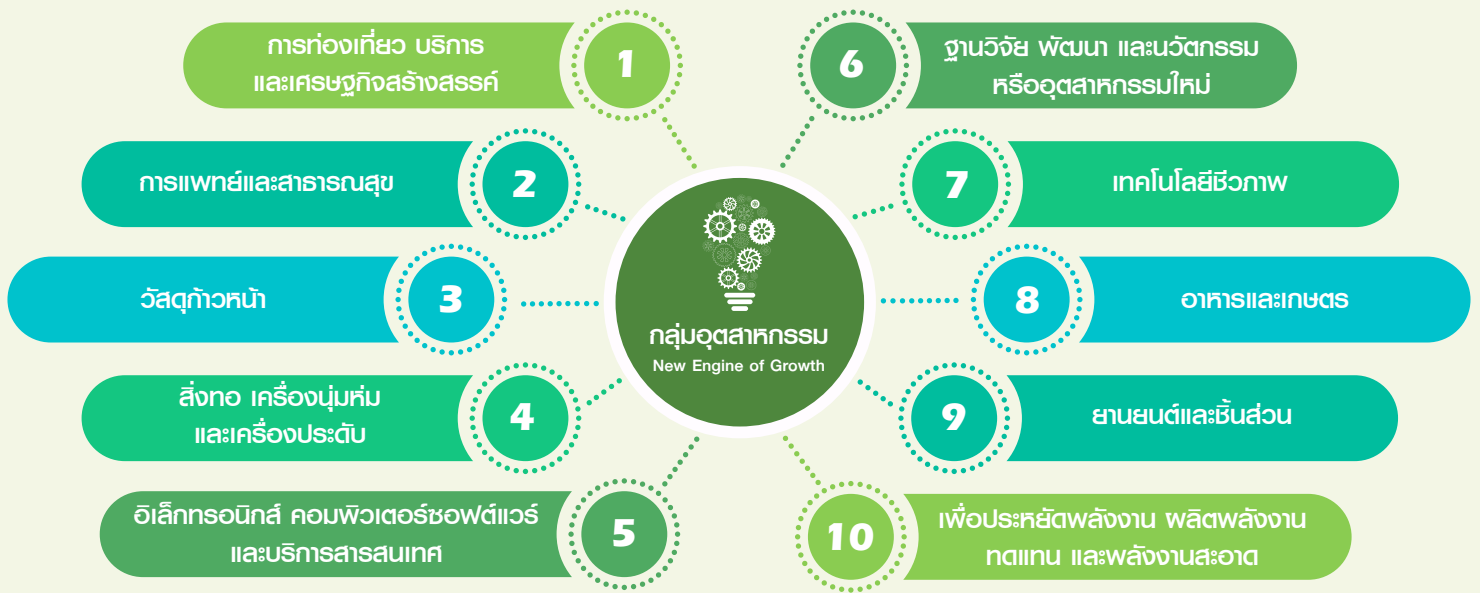
และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา



ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากกิจการจดทะเบียนในรูปแบบบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องยื่นภาษีนิติบุคคลโดยภาษีนั้นจะเสียในอัตราร้อยละของกำไรสุทธิ ภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความซับซ้อนสูงสำหรับสตาร์ทอัพ เพราะกำไรสุทธิที่จะนำมาคำนวณภาษีมิใช่กำไรสุทธิทางบัญชีเสมอไป สรรพากรยังได้กำหนดว่ามีค่าใช้จ่ายต้องห้ามที่ไม่สามารถใช้เป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ เช่น ค่ารับรองที่เกินอัตราที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ สำหรับภาษีบุคคลธรรมดา นั้นจะคำนวณจากรายได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน โดยอัตราภาษีเป็นอัตราก้าวหน้า

อย่างไรก็ตาม เมื่อวันที่ 7 พฤศจิกายน 2564 รัฐบาลได้ออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 730) พ.ศ. 2564 เป็นมาตรการภาษีส่งเสริมสำหรับผู้ประกอบการรายใหม่โดยจะทำการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล 5 รอบระยะเวลาบัญชี โดยต้องมีคุณสมบัติคือ

- 👉 จดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด
- 👉 มีทุนชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและบริการไม่เกิน 30 ล้านบาท
- 👉 ไม่ใช่สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมาย BOI ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน
- 👉 เป็นอุตสาหกรรมเป้าหมายและผ่านการรับรองโดย สวทช. (สำนักงานพัฒนาวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีแห่งชาติ)



Source : www.rd.go.th

👉 มีรายได้จากอุตสาหกรรมเป้าหมายมากกว่าร้อยละ 80 ของรายได้ทั้งหมด

👉 ยื่นคำขออนุมัติเป็น “สตาร์ทอัพ” จากเว็บไซต์ของกรมสรรพากร

ดังนั้น การจดทะเบียนใหม่เป็นสตาร์ทอัพนั้น หากจัดในรูปแบบบริษัทและเป็นกิจการที่อยู่ในอุตสาหกรรมเป้าหมาย ตามที่ระบุข้างต้น ย่อมได้ประโยชน์จากการยกเว้นภาษีในระยะเวลา 5 ปี

อย่างไรก็ตาม บางท่านอาจคิดว่าสตาร์ทอัพใหม่ไม่น่าจะมีกำไรที่จะต้องเสียภาษีในช่วงระยะเวลา 5 ปีแรก คำแนะนำ คือ แม้ว่าขาดทุน แต่ก็สามารถนำผลขาดทุนสะสมทางภาษีไปใช้ลดหย่อนภาษีได้ในระยะเวลา 5 ปี

ในส่วนของนักลงทุน รัฐบาลได้อนุมัติให้มีการส่งเสริมการระดมทุนในสตาร์ทอัพโดยให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับการลงทุนในสตาร์ทอัพไทยที่ประกอบกิจการในอุตสาหกรรมเป้าหมาย โดยมีหลักการหลักที่จะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับผู้ลงทุนสำหรับกำไรจากการขายหุ้นในสตาร์ทอัพ การส่งเสริมนี้จะมีผลกระทบเชิงบวกต่อการลงทุนในกิจการสตาร์ทอัพสัญชาติไทยในอนาคต

การวางแผนภาษีโดยใช้หลัก SAVANT

กล่าวได้ว่าการประหยัดภาษีเป็นประโยชน์โดยตรงต่อทุก ๆ กิจการ การเสียภาษีต่ำลงย่อมส่งผลตรงต่อกำไรสุทธิ ซึ่งจะมีผลทำให้มูลค่าผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจส่วนเพิ่ม (Economic Value Added – EVA) ของกิจการเพิ่มขึ้น การวางแผนภาษีจึงเป็นกระบวนการสำคัญที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลง แน่ใจว่าการวางแผนภาษีย่อมมีต้นทุนของรายการเกิดขึ้นและอาจจะขัดแย้งกับกลยุทธ์หลักขององค์กร ดังนั้น ผู้วางแผนภาษีจึงต้องคำนึงถึงหลายปัจจัยที่จะนำมาซึ่งผลของแผนภาษี

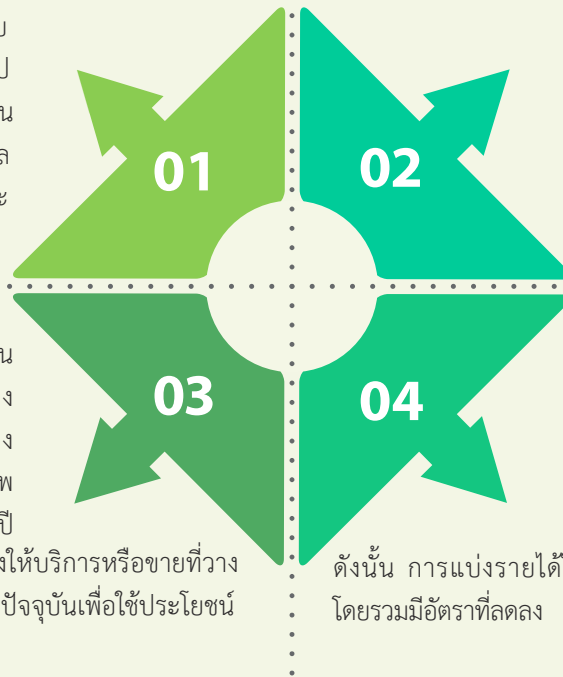
กลยุทธ์การวางแผนภาษีโดยทั่วไปสามารถดำเนินการได้ 4 วิธีดังนี้

การสร้าง (Creation) คือแผนที่จะใช้ประโยชน์ของกิจการย่อยในการย้ายการดำเนินการไปยังกิจการที่อยู่ในแหล่งที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าหรือไม่มีภาษีเลย เช่น พื้นที่ส่งเสริมการลงทุนของรัฐหรือแม้แต่ย้ายไปอยู่ในประเทศที่ปลอดภาษี แต่ทั้งนี้ตามที่กล่าวไว้ว่าสตาร์ทอัพจะต้องออกแบบโครงสร้างกิจการว่าหากมีการขยายไปที่ประเทศอื่นการลงทุน การให้กู้ยืมเงิน ดอกเบี้ยที่รับและจ่าย และเงินปันผล หรือส่วนแบ่งกำไรที่จะได้นั้นมีภาระภาษีที่จะตามมาอย่างไร

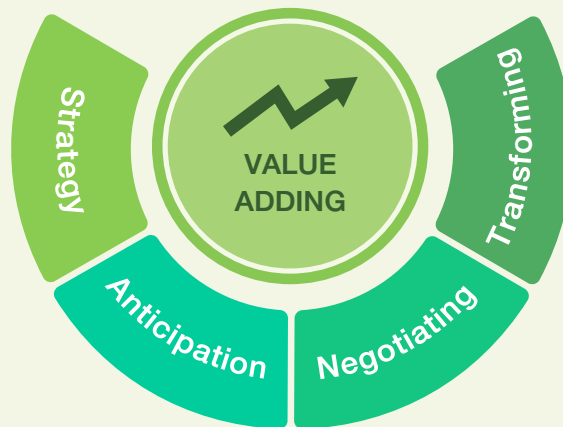
การขยับ (Shifting) คือการเลื่อนรายได้หรือค่าใช้จ่ายให้เร็วหรือช้าลง เพื่อให้สอดคล้องกับงวดภาษีของแต่ละปีที่ต้องการ เช่น หากสตาร์ทอัพมีขาดทุนสะสมที่จะหมดอายุในปีปัจจุบันสตาร์ทอัพควรที่จะจัดการเร่งให้บริการหรือขายที่วางแผนไว้ในปีหน้าเลื่อนมาให้สำเร็จในปัจจุบันเพื่อใช้ประโยชน์ทางภาษีให้สูงสุด

การแปลงสภาพ (Conversion) คือการเปลี่ยนการดำเนินงานให้เกิดรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่ให้ผลประโยชน์ทางภาษีมากกว่ากัน การใช้จ่ายบางอย่างหากนำมา Capitalize แทนที่จะนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของงวด ย่อมก่อให้เกิดประโยชน์ทางภาษี

การแบ่ง (Splitting) คือ การแบ่งกำไรเพื่อเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีหลายราย เพื่อผลประโยชน์ของอัตราภาษีที่จะเกิดขึ้น ในกรณีที่บุคคลธรรมดา อัตราภาษีนั้นขึ้นกับฐานภาษี ดังนั้น การแบ่งรายได้ให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนย่อมส่งผลให้ภาษีโดยรวมมีอัตราที่ลดลง



ตามที่กล่าวมาข้างต้น กฎระเบียบเกี่ยวกับภาษีเป็นเรื่องที่ซับซ้อน และอาศัยรายละเอียดไม่ชัดเจนและอาจไม่แน่นอน แม้แต่ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีก็อาจจะไม่สามารถเข้าใจทุกอย่างได้ตรงกับกรมสรรพากร John E. Karayan, Charles W. Swenson และ Joseph W. Neff ได้แนะนำไว้ในหนังสือ **Strategic Corporate Tax Planning** โดยได้แนะนำ Framework ชื่อว่า **SAVANT** เพื่อที่จะเป็นเครื่องมือช่วยจำแนกกระบวนการวางแผนภาษีด้วยคำถามพื้นฐานว่าทำไมต้องวางแผนภาษี เพราะการวางแผนนี้ต้องมีการเปลี่ยนการดำเนินงาน มีต้นทุนและผลลัพธ์ที่ได้ไม่แน่นอน



SAVANT FRAMEWORK

กลยุทธ์ (Strategy)

สตาร์ทอัพทุกกิจการมีแผนกลยุทธ์ที่ผู้ก่อตั้งได้ออกแบบและกำหนดไว้เพื่อให้บรรลุวิสัยทัศน์และพันธกิจ ของกิจการ การบริหารภาษีจะต้องทำงานเพื่อเป็นการช่วยสนับสนุนและสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์ขององค์กร และไม่ก่อให้เกิดการ เข้าไปทำรายการที่จะประหยัดภาษีที่จะเป็นทางขัดแย้งกับแผนกลยุทธ์ ตัวอย่างง่าย ๆ เช่น เมื่อสตาร์ทอัพที่เป็นบริษัท สร้างแพลตฟอร์มคอมพิวเตอร์ เริ่มมีเงินสดเหลือจากการดำเนินงาน อาจจะตัดสินใจที่จะลงทุนในกิจการเป้าหมาย และต้องเลือกระหว่างกิจการ เช่น ร้านอาหาร และกิจการผู้เขียนซอฟต์แวร์ซึ่งมีมูลค่าเท่ากัน แม้ว่าร้านอาหารจะมี ผลประโยชน์ทางภาษีมากกว่า เช่น มีภาษีซื้อคืน ขาดทุนสะสมทางภาษี แต่การลงทุนในกิจการร้านอาหาร อาจจะไม่ตรงกับแผนกลยุทธ์รวมของธุรกิจ ดังนั้น สตาร์ทอัพควรคำนึงถึงรายการบริหารภาษีที่จะทำว่าสอดคล้องกับกลยุทธ์องค์กรรวม ของกิจการหรือไม่

การต่อรอง (Negotiating)

ภาษีเป็นเรื่องที่จะต้องมีการต่อรองทั้งกับบริษัทคู่ค้า ลูกค้า เจ้าหนี้ ผู้ถือหุ้น หรือแม้แต่สรรพากรเอง สตาร์ทอัพควรที่จะหาทางผลัดภาระภาษีออกจากกิจการและผ่านไปให้กิจการอื่น ๆ โดยต่อรองเงื่อนไขของสัญญา ตัวอย่างที่เห็นได้ชัด คือ ออกรแสตมป์ หรือการผลัดภาระการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปยังผู้จ่าย การต่อรองที่เกี่ยวกับกรมสรรพากรนั้น สตาร์ทอัพ พึงระลึกไว้ว่า หากถูกสรรพากรเรียกไปชี้แจง หรือประเมินภาษีเพิ่มเติม สตาร์ทอัพควรที่จะให้ข้อมูลเพิ่มเติม และเข้าไป เจรจาต่อรอง ซึ่งหลายกรณี สรรพากรมีการเปลี่ยนแปลงความเห็นหลังจากได้ข้อมูลเพิ่มเติมจากกิจการ

การคาดคะเน (Anticipation)

สตาร์ทอัพควรจะคาดการณ์ภาษีที่จะเกิดขึ้นในอนาคตตลอดจนสถานะของภาษีเหล่านั้น และเลือกเวลาที่จะทำรายการ บริหารภาษีว่าจะทำในปีปัจจุบันหรือปีในอนาคต อย่าลืมว่ารายการดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อภาษีของบริษัทในอนาคต ซึ่งมีความไม่แน่นอนต่ออัตราภาษี กฎหมายที่อาจกำหนดใหม่ ตัวอย่างเช่น การประเมินอายุการใช้งานเพื่อคิดค่าเสื่อม ให้ยาวขึ้นหรือสั้นลง ล้วนแล้วแต่มีผลกระทบต่อภาระภาษีทั้งสิ้น

การแปลงสภาพ (Transforming)

กิจการสามารถจะลดภาษีที่ต้องจ่ายได้ด้วยการแปลงสภาพรายการไปยังรายการที่ได้ประโยชน์ทางภาษีมากกว่า เช่น หากกิจการต้องใช้ที่ดินในการทำงาน ซึ่งเมื่อบันทึกเป็นที่ดิน ย่อมไม่สามารถนำมาใช้ประโยชน์ทางภาษีได้ กล่าวคือไม่มี ค่าเสื่อมราคา สตาร์ทอัพควรเลือกใช้วิธีเช่าแทนต้นทุนค่าเช่าเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีและช่วยให้เกิดการประหยัดภาษีได้

มูลค่าส่วนเพิ่ม (Value Adding)

หลังจากรายการวางแผนภาษีที่ได้ออกแบบแล้ว สตาร์ทอัพควรที่จะคำนวณว่าผลกระทบของแผนภาษีเหล่านั้นก่อให้เกิด มูลค่าสุทธิส่วนเพิ่มเท่าไร ทั้งนี้ จะต้องรวมต้นทุนของรายการนั้น ๆ ด้วย เช่น ค่าคอมมิชชั่น ค่าที่ปรึกษา ค่าทนายความ ทั้งนี้ วัตถุประสงค์หลักของการวางแผนภาษี คือ สตาร์ทอัพต้องการให้เกิดมูลค่าส่วนเพิ่มของกิจการที่สูงขึ้น และไม่ควรร เลือกว่าจะดำเนินการต่อหากแผนภาษีรายการนั้นก่อให้เกิดมูลค่าสุทธิต่ำลง

บทสรุป

ธุรกิจสตาร์ทอัพเป็นเรื่องที่น่าสนใจในปัจจุบัน และได้รับการสนับสนุนจากทุกภาคส่วน ในขณะที่เดียวกัน สตาร์ทอัพก็เป็นธุรกิจที่จำเป็นต้องมีการบริหารจัดการภาษีเป็นเรื่องที่ซับซ้อน และมีรายละเอียดสูง สำหรับผู้เริ่มกิจการการบริหารภาษีมีความสำคัญที่จะช่วยทำให้มูลค่าของกิจการสูงขึ้น การเสียภาษีไม่ถูกต้องนอกจากจะทำให้เกิดโทษทางกฎหมายแล้วยังทำให้ผู้ประกอบการเสียเวลา และเสียต้นทุนค่าปรับที่อาจสูงกว่าภาษีหลายเท่า ค่าแนะนำสำหรับสตาร์ทอัพ คือ ศึกษาให้เข้าใจในรูปแบบธุรกิจที่จะดำเนินงาน ทำ Scenario เปรียบผลประโยชน์ของรูปแบบกิจการว่าจะในรูปแบบไหน ใส่ใจในรายละเอียดสัญญาโดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อผูกมัดและข้อที่เป็นลักษณะเฉพาะจัดหาพนักงานที่มีความรู้เรื่องบัญชีการเงินมาทำงาน ใช้การค้นคว้าจากแหล่งข้อมูลออนไลน์ เช่น กรมสรรพากรหรือเว็บทางภาษีสอบถามผู้สอบบัญชีหรือผู้เชี่ยวชาญหากมีความไม่เข้าใจในเรื่องที่จะออกแบบใช้หลัก SAVANT หากมีการออกแบบวางแผนรายการที่จะประหยัดภาษี ไม่ว่าจะอย่างไร ขอให้ระลึกว่าการวางแผนภาษีมิใช่การหนีภาษีหรือเลี่ยงภาษี





โดย นางสาวสนทนา ศักดิ์สุรยาคุณ


คณะทำงานโครงการวางแผนทางการจัดทำเอกสารการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation)

การจัดทำเอกสารหลักฐาน ข้อมูลธุรกรรมระหว่างกันที่ต้องนำส่ง ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 407

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407) เรื่อง กำหนดเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จะเป็น สำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีผลใช้บังคับ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2564 เป็นต้นไปนั้น ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่มีความสัมพันธ์กัน และได้รับหนังสือแจ้งความจากเจ้าพนักงานประเมิน โดยอธิบดีอนุมัติให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูล ที่จะเป็นการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา 71 ตรี วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โดยได้กำหนดรายละเอียดเอกสารหรือหลักฐานตามรายการ ดังต่อไปนี้

1. เอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน
2. เอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม
3. เอกสารหรือหลักฐานอื่นนอกเหนือจาก (1) และ (2) ที่แสดงข้อมูลที่จะเป็นการวิเคราะห์ ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่ เจ้าพนักงานโดยอนุมัติอธิบดีมีหนังสือแจ้งความให้ยื่นเพิ่มเติม



รายการ	รายละเอียด
<p>1. ข้อมูลเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน</p> 	<ol style="list-style-type: none"> 1) ลักษณะการประกอบธุรกิจ 2) โครงสร้างการบริหารจัดการ (Local Organization Chart) รวมถึงจำนวนผู้ปฏิบัติงาน 3) ห่วงโซ่มูลค่า (Value Chain) รวมถึงคู่ค้าที่สำคัญ 4) คู่แข่งทางการค้าที่สำคัญ (Key Competitors) 5) กลยุทธ์ทางธุรกิจ (Business Strategy) และสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ 6) โครงสร้างความสัมพันธ์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ที่มีธุรกรรมกับผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน รวมทั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นโดยตรงของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐานและผู้ถือหุ้นลำดับสูงสุดของผู้ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน 7) หากมีการปรับโครงสร้างธุรกิจ (Business Restructuring) เกิดขึ้นในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีหรือในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งก่อให้เกิด ความแตกต่างของลักษณะการประกอบธุรกิจและกลยุทธ์ทางธุรกิจก่อนและ หลังการปรับโครงสร้างดังกล่าว ให้อธิบายผลกระทบต่อผลประกอบการของผู้มีหน้าที่ ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน 8) อธิบายผลกระทบต่อผลประกอบการของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน หากในรอบระยะเวลาบัญชีมีการโอน หรือรับโอนทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตนระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

รายการ

รายละเอียด

2. ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่ถูกควบคุม

- 1) ระบุรายการประเภทธุรกรรมที่ถูกควบคุม คู่สัญญา จำนวนมูลค่า ที่ได้รับหรือจ่ายไป ตามสัญญา พร้อมสรุปสาระสำคัญของสัญญารวมถึงเงื่อนไขเกี่ยวกับราคาตามสัญญา
- 2) นโยบายการกำหนดราคาที่ใช้ในการกำหนดราคาสำหรับแต่ละประเภทธุรกรรม พร้อมทั้งสมมติฐานที่ปรับใช้ในการกำหนดราคาข้อมูลทางการเงิน เว้นแต่ประเภทธุรกรรมที่ไม่มีนัยสำคัญ
- 3) บทวิเคราะห์หน้าที่งาน สิทธิประโยชน์ และความเสี่ยงของผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐาน และคู่สัญญา ตามประเภทธุรกรรม
- 4) วิธีการกำหนดราคาที่ยื่นเอกสารหรือหลักฐานเลือกใช้สำหรับแต่ละประเภทธุรกรรม พร้อมทั้งเหตุผลในการเลือกใช้วิธีการดังกล่าวและไม่เลือกใช้วิธีการกำหนดราคาอื่นที่ได้รับการรับรองแล้ว และระบุคู่สัญญาของธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่ใช้ในการทดสอบวิธีการกำหนดราคาหากมีความจำเป็นตามแต่ละวิธีการกำหนดราคาที่ใช้เลือกใช้นั้น (ดูวิธีการกำหนดราคาที่เหมาะสมที่หมายเหตุ 1)
- 5) รายการและคำอธิบายธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมที่อาจเทียบเคียงกันได้หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นอิสระที่อาจเทียบเคียงกันได้และข้อมูลเกี่ยวกับตัวชี้วัดทางการเงินของธุรกรรมหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น รวมถึงช่วงของผลตอบแทนที่พึงได้รับหากได้ดำเนินการโดยอิสระ พร้อมทั้งคำอธิบายถึงวิธีค้นหาและแหล่งข้อมูลในการค้นหาธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุมหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นอิสระที่อาจเทียบเคียงกันได้ดังกล่าว (ดูข้อยกเว้นไม่ต้องจัดทำที่หมายเหตุ 2)



3. เอกสารหรือหลักฐานอื่นนอกเหนือจาก (1) และ (2) ที่แสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่เจ้าพนักงานโดยอนุมัติอธิบดีมีหนังสือแจ้งความให้ยื่นเพิ่มเติม



หมายเหตุ 1

วิธีการกำหนดราคาที่อาจเลือกใช้นั้น หมายถึง วิธีการกำหนดราคาในข้อ 5 ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400) ซึ่งมีอยู่ 5 วิธี คือ

1. วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method)
2. วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method)
3. วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)
4. วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method)
5. วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Transactional Profit Split Method)
6. วิธีอื่นกรณีพิสูจน์ได้ว่าไม่สามารถปรับใช้วิธีการที่ได้รับการรับรองและแจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรตามเงื่อนไขที่กำหนด

หมายเหตุ 2

ข้อยกเว้นไม่ต้องจัดทำรายการและคำอธิบายธุรกรรม หากเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

1. ผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารฯ ต้องมีลักษณะทุกข้อดังนี้
 - 1) มีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าร้อยล้านบาท
 - 2) ไม่มีธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่แตกต่างจากผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารฯ
 - 3) ไม่มีธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งในต่างประเทศ และ
 - 4) ไม่มีผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ ยกมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และคู่สัญญาของธุรกรรมที่ถูกควบคุมต้องไม่มีผลขาดทุนสุทธิในลักษณะเช่นว่านั้นด้วย
2. ได้มีการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้า (Advanced Pricing Arrangement: APA) แล้ว ระหว่างประเทศไทยกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของต่างประเทศตามที่มีผู้มีหน้าที่ยื่นเอกสารฯ ร้องขอ ทั้งนี้ เฉพาะข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมที่อยู่ภายใต้ข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้าดังกล่าวยังมีผลบังคับใช้อยู่สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตามกำหนดเวลาของข้อตกลงนั้น



โดย นางกนิษฐาพร เก็ดพล
กรรมการคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีอาชีวการ



กฎหมายภาษีสำหรับการลงทุน ในกิจการพลังงานทดแทน

ปัจจุบันทุกประเทศทั่วโลกให้ความสนใจกับการลดภาวะเรือนกระจก ที่เป็นต้นเหตุทำให้โลกร้อนขึ้น นำไปสู่ความเปลี่ยนแปลงสภาวะอากาศ และท้ายที่สุดนำไปสู่ภัยพิบัติที่เกิดขึ้นจากธรรมชาติ หลายๆ ประเทศจึงเริ่มออกนโยบายให้เริ่มมีการปรับเปลี่ยนนโยบายการใช้พลังงานที่มาจากซากพืช ซากสัตว์ เช่น น้ำมัน ถ่านหิน ที่ก่อให้เกิดมลภาวะเรือนกระจกทางอากาศเป็นพลังงานทดแทนที่มาจากธรรมชาติ เช่น พลังงานจากแสงอาทิตย์ น้ำ และลม หลาย ๆ ประเทศทั้งในทวีปยุโรป อเมริกา ญี่ปุ่น จีน ได้มีการออกมาตรการต่าง ๆ เพื่อสร้างแรงจูงใจ แรงดึงดูด นักลงทุนให้สนใจที่จะเริ่มลงทุนในกิจการผลิตพลังงานไฟฟ้าจากพลังงานทดแทนกันมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อให้โลกสามารถลดภาวะเรือนกระจกลงได้

มาตรการภาษีเป็นอีกหนึ่งมาตรการที่ช่วยให้นักลงทุนสามารถได้ผลตอบแทนที่มากขึ้น จากการลงทุนในกิจการผลิตไฟฟ้าจากพลังงานทดแทนจากการลงทุน โดยให้มีการเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าการจดทะเบียนภาษีปกติ เช่น การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากกำไรที่กิจการผลิตไฟฟ้าจากพลังงานทดแทน นอกจากมาตรการการดังกล่าวแล้ว หลาย ๆ ประเทศได้มีการปรับระบบการจดทะเบียนภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อให้เหมาะสมและเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดและเป็นที่ยอมรับของการลงทุนจากนักลงทุน โดยตัวอย่างต่อไปนี้เป็นตัวอย่างเป็นตัวอย่างของการปรับปรุงกฎหมายภาษีภายในของประเทศต่าง ๆ เพื่อส่งเสริมให้มีการลงทุนในกิจการดังกล่าว




1




ประเทศญี่ปุ่น ออกนโยบายภาษีเพื่อให้นักลงทุน

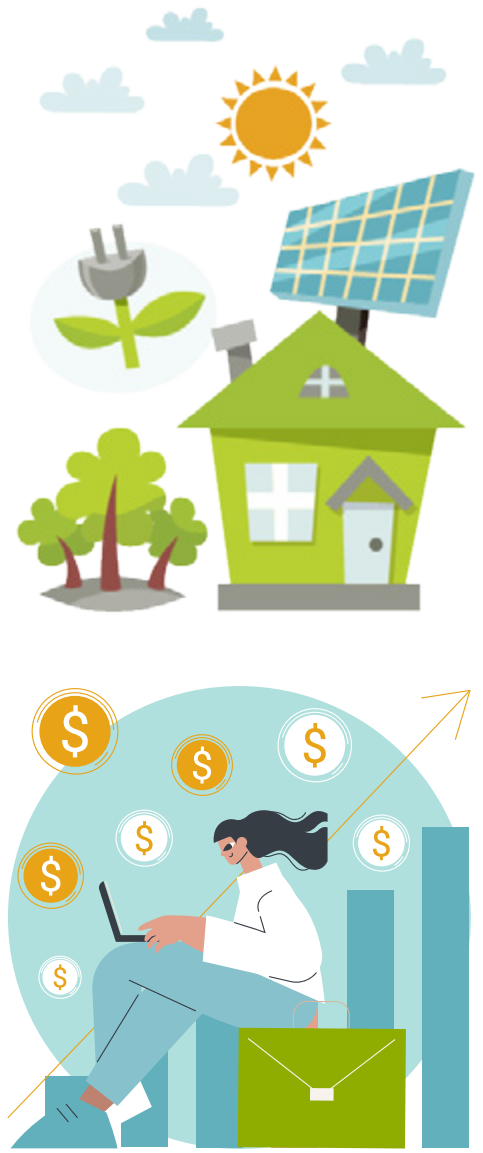
ต่างประเทศเข้าไปลงทุนในกิจการผลิตพลังงานไฟฟ้าจากพลังงานทดแทน โดยปรับรูปแบบใช้การจดทะเบียนภาษีเงินได้จากการลงทุนในกิจการ โดยให้สิทธิประโยชน์แก่นักลงทุนในรูปแบบสัญญาหักหุ้นส่วน Todumei Kumiei Agreement (TK Agreement) ด้วยการจดทะเบียนภาษีเงินได้นิติบุคคลตามสัญญาดังกล่าว สรรพากรญี่ปุ่น จะไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับหักหุ้นส่วนที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อกิจการดังกล่าว แต่จะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะส่วนแบ่งกำไรที่นักลงทุนต่างประเทศผู้เป็นหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบ (TK investor) ในอัตราร้อยละ 20.42 เพียงอย่างเดียว

ลักษณะสัญญา TK ดังกล่าว ยังให้สิทธิประโยชน์แก่นักลงทุนต่างประเทศ ในการนำกระแสเงินสดที่เหลือที่เกิดจากค่าเสื่อมราคาของเงินลงทุนในเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการประกอบกิจการดังกล่าว กลับคืนให้นักลงทุนโดยไม่มีภาระภาษีใด ๆ จนกว่าจะมีการคืนเงินจนเงินลงทุนที่ได้ลงมาในกิจการเป็นศูนย์ ซึ่งการคืนเงินส่วนที่เกินจากเงินที่ได้ลงทุน ประเทศญี่ปุ่นถึงจะมีการจัดเก็บภาษีกำไรจากการลงทุน (Capital Gain) ทำให้นักลงทุนสามารถได้รับเงินปันผลในอัตรากำไรที่ต่ำ และยังสามารถได้เงินลงทุนคืนได้โดยไม่มีภาระภาษีเพิ่มเติม

2  **ประเทศออสเตรีย** เป็นอีกประเทศที่ปรับกฎหมายภาษีของตนเองให้เหมาะสมกับลงทุนดังกล่าว โดยนำระบบทรัสต์ (Trust) มาใช้กับกิจการการลงทุนผลิตพลังงานไฟฟ้าจากพลังงานทดแทน โดยให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 จากนักลงทุนที่ต่างเป็นผู้รับประโยชน์ (Beneficiary) โดยไม่มีการจัดเก็บในระดับอื่น ทำให้นักลงทุนที่ต้องการลงทุนในกิจการดังกล่าว ไม่มีภาระภาษีที่ซับซ้อนจากการลงทุนในประเทศออสเตรีย

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามระบบ Trust ยังทำให้นักลงทุนสามารถได้รับกระแสเงินสดที่เกิดจากค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินที่ได้มีการลงทุนโดยปราศจากภาระภาษี จนกว่าจะได้รับเงินลงทุนจนครบตามเงินลงทุนที่ได้ลงไปแล้วนั้น และจะเสียภาษีก็ต่อเมื่อนักลงทุน ได้รับเงินคืนทุนเกินกว่าเงินที่ได้ลงทุนไปแล้ว

3  **ประเทศสหรัฐอเมริกา** มีการปรับปรุงระบบภาษีที่รับรองการลงทุนในกิจการผลิตไฟฟ้าด้วยพลังงานทดแทน เพิ่มเติมจากระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ใช้อยู่ ที่ให้มีการจัดเก็บภาษีที่นักลงทุนได้โดยตรง หรือเป็นการเสียภาษีเงินได้ในระดับผู้รับผลประโยชน์ที่แท้จริง ทำให้ไม่มีภาระภาษีเงินได้ที่ซับซ้อน เช่น หากในระดับบริษัทมีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อนำกำไรดังกล่าวมาจ่ายเงินปันผลแก่ผู้ถือหุ้นเงินปันผลจากผู้ถือหุ้นอีกหนึ่งทอด จะทำให้เกิดความซับซ้อนในการจัดเก็บภาษีและไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีได้ ประเทศสหรัฐฯ ได้เพิ่มเติม สิทธิประโยชน์ให้โครงการที่เกี่ยวข้องธุรกิจพลังงานทดแทน โดยเพิ่มเครื่องมือที่ใช้สำหรับการจัดหาเงินทุนระยะสั้นสำหรับนักลงทุนที่สนใจที่เรียกว่า Fip Structure Financing โดยให้ผู้พัฒนาโครงการสามารถ นำ Tax Credit ที่ได้จากการสนับสนุนโดยรัฐบาล หรือโอนผลขาดทุนในช่วงเริ่มประกอบกิจการ และกระแสเงินสดจากการประกอบกิจการบางส่วน ให้แก่นักลงทุนที่สนใจจะลงทุนในช่วงเวลา 3-5 ปี เป็นการตอบแทนแทนที่จะเป็นกระแสเงินสดจากการประกอบกิจการเพียงอย่างเดียว ซึ่งก่อให้เกิดความหลากหลาย และเป็นที่น่าสนใจสำหรับนักลงทุนที่จะเข้ามาลงทุนในธุรกิจพลังงานทดแทน



สำหรับประเทศไทย ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบัน ยังคงจัดผ่านกำไรที่เกิดขึ้นในบริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลในอัตราที่ประมวลรัษฎากรกำหนด เงินปันผล ส่วนแบ่งกำไร ที่ผู้ถือหุ้น หุ้นส่วน ได้รับยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้อีกครั้งเป็นส่วนทำให้เกิดความซับซ้อน และก่อให้เกิดภาระหน้าที่ในการยื่นแบบเพื่อแสดงรายการการคำนวณภาษีแก่นักลงทุนด้วยประการหนึ่ง ระบบการสนับสนุนและส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในประเทศไทย พ.ร.บ. ส่งเสริมการลงทุนยังคงเป็นเครื่องมือหลักของรัฐบาลที่ให้แก่นักลงทุน โดยจะให้สิทธิประโยชน์ตามประเภทกิจการที่รัฐบาลให้การสนับสนุน ซึ่งรวมถึงการประกอบกิจการผลิตพลังงานไฟฟ้าจากพลังงานทดแทนที่ได้จากธรรมชาติ โดยกำหนดให้มีการยกเว้น หรือลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการที่ได้รับการอนุมัติ และยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินปันผลให้แก่แก่นักลงทุนตามระยะเวลาที่ได้รับการยกเว้นหรือลดอัตรา ซึ่งหลังจากหมดระยะเวลาที่คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนประกาศในบัตรส่งเสริมการลงทุนแล้ว บริษัทที่ได้รับการส่งเสริม และนักลงทุนยังคงหน้าที่ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ซึ่งเป็นผลให้เกิดความซับซ้อนและก่อให้เกิดภาระหน้าที่แก่นักลงทุน

อีกทั้งภายใต้ประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยังไม่มีเครื่องมือที่ช่วยให้กิจการดังกล่าวสามารถส่งเงินลงทุนคืนแก่ผู้ถือหุ้นจากกระแสเงินสดคงเหลือที่เกิดจากค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่ได้ลงทุน ในการส่งเงินดังกล่าวภายใต้กฎหมายของประเทศไทย ก่อให้เกิดภาระภาษีที่จะต้องเสียจากการลดทุน และมีขั้นตอนกฎหมายที่จะต้องดำเนินการรวมถึงค่าใช้จ่ายในการดำเนินล้วนแต่เป็นภาระแก่นักลงทุนทั้งสิ้น ภายใต้การเปลี่ยนแปลงของโลกและการดำเนินธุรกิจที่จำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาเพื่อให้สามารถอยู่รอดและแข่งขันได้ กฎหมายหรือระเบียบใด ๆ ที่ทำให้เป็นภาระและอาจจะเป็นอุปสรรคต่อการส่งเสริมให้มีการลงทุน เพื่อก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงและเป็นประโยชน์ต่อประเทศชาติ รัฐบาลในฐานะผู้บริหารประเทศควรจะเร่งพิจารณาปรับปรุงกฎหมายและระเบียบต่าง ๆ เพื่ออำนวยความสะดวกแก่นักลงทุนสำหรับการลงทุนระยะสั้นและระยะยาว เพื่อดึงดูดนักลงทุนตามอย่างหลาย ๆ ประเทศที่ได้ยกเป็นตัวอย่างแล้ว



โดย นายชกัท สนิตราคกุล

คณะกรรมการศูนย์ความรู้ด้านการสอบบัญชีในธุรกิจที่มีระบบ IT ที่ซับซ้อน
ในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
CISA, CDPSE, ISO 19011:2018 (Internal Auditor), ITIL (V.2, V.3),
and ISFS (ISO/IEC 27002:2005)



มาตรฐาน ISO 19011

มาตรฐานสนับสนุนการบริหารงานตรวจสอบอย่างไร

ในการดำเนินการตรวจสอบเพื่อให้มีประสิทธิภาพองค์กรควรมีการบริหารงานตรวจสอบที่ดี ดังนั้นในการบริหารงานตรวจสอบที่ดี องค์กรควรจะต้องมีมาตรฐานที่ดีเพื่อนำมาใช้เป็นแนวทาง ซึ่งในปัจจุบันมีมาตรฐานจากหลายแหล่งที่สามารถใช้อ้างอิงได้ เช่น สภาวิชาชีพบัญชี IFAC (International Federation of Accountants), IIA (Institute of Internal Auditors), ISACA (Information Systems Audit and Control Association) เป็นต้น แต่ในบทความนี้ ผู้เขียนขอแนะนำเสนอมาตรฐานสากล อีกหนึ่งมาตรฐานที่ผู้เขียนคิดว่าท่านผู้อ่านหรือท่านผู้ที่สนใจอาจจะลองนำไปเป็นแนวทางเบื้องต้นเพื่อนำมาใช้ในการปรับปรุง การบริหารงานตรวจสอบให้ดียิ่งขึ้น มาตรฐานดังกล่าว ได้แก่ “ISO 19011 - Guidelines for Auditing Management Systems” เนื่องจากปัจจุบันหลาย ๆ หน่วยงานไม่ว่าจะเป็นภาครัฐหรือเอกชนหรือหน่วยงานกำกับดูแลบางหน่วยงาน ได้นำมาตรฐานนี้มาใช้ ในการบริหารงานตรวจสอบขององค์กรตัวเองแล้วได้ผลเป็นที่น่าพอใจอย่างไรก็ตาม บทความนี้เป็นเพียงการให้ข้อมูลแนวทาง ของ ISO 19011 เท่านั้น โดยไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับใด ๆ ทั้งนี้สำนักงานสอบบัญชียังต้องปฏิบัติตามมาตรฐาน การบริหารคุณภาพ และมาตรฐานการสอบบัญชีที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรฐาน ISO 19011 ปัจจุบันเป็น Edition ที่ 3 ปรับปรุงเมื่อปี 2018 ต่อไปจะอ้างอิงหรือเรียกมาตรฐานนี้ด้วย คำว่า “ISO 19011:2018” บทความฉบับนี้ผู้เขียนจะขอแนะนำเสนอเพื่อให้ผู้อ่านทำความเข้าใจพอสังเขปซึ่งหากผู้อ่านสนใจสามารถ ที่จะนำไปต่อยอดได้ต่อไป

ISO 19011:2018 ออกแบบมาให้ใช้ได้ทั้ง Internal และ External Audit ตามหลักการ Deming Cycle หรือ PDCA (Plan Do Check ACT) โดยประกอบด้วยองค์ประกอบหลัก ๆ ดังต่อไปนี้



รูปที่ 1 องค์ประกอบหลัก ๆ ของ ISO 19011:2018

Principle of auditing (Cl.4) - หลักการในการตรวจสอบ

มาตรฐาน ISO 19011:2018 ได้กำหนดหลักการเพื่อใช้ในการตรวจสอบซึ่งประกอบด้วย 7 องค์ประกอบหลัก ได้แก่

1. Integrity

- ต้องปฏิบัติงานอย่างมีจริยธรรมด้วยความซื่อสัตย์และความรับผิดชอบ

2. Fair Presentation

- ต้องรายงานผลที่ถูกต้องและเป็นความจริง

3. Due Professional Care

- ต้องมีการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างมืออาชีพ

4. Confidentiality

- ต้องยึดการรักษาความลับเป็นสำคัญ

5. Independence

- ต้องมีความเป็นอิสระ

6. Evidence-Based Approach

- ต้องยึดหลักฐานเป็นหลัก “ไม่มีหลักฐานถือว่าไม่ได้ทำ”

7. Risk-Based Approach

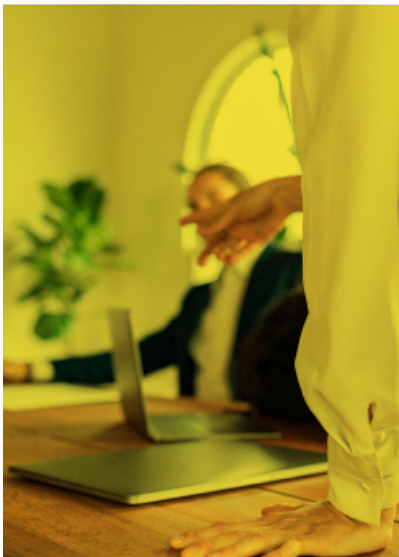
- ต้องใช้หลักการการบริหารความเสี่ยงในการดำเนินการตรวจสอบ



รูปที่ 2 Principle of auditing ของ ISO 19011:2018

Managing an Audit Programme (Cl.5) - การบริหารจัดการแผนการตรวจสอบ

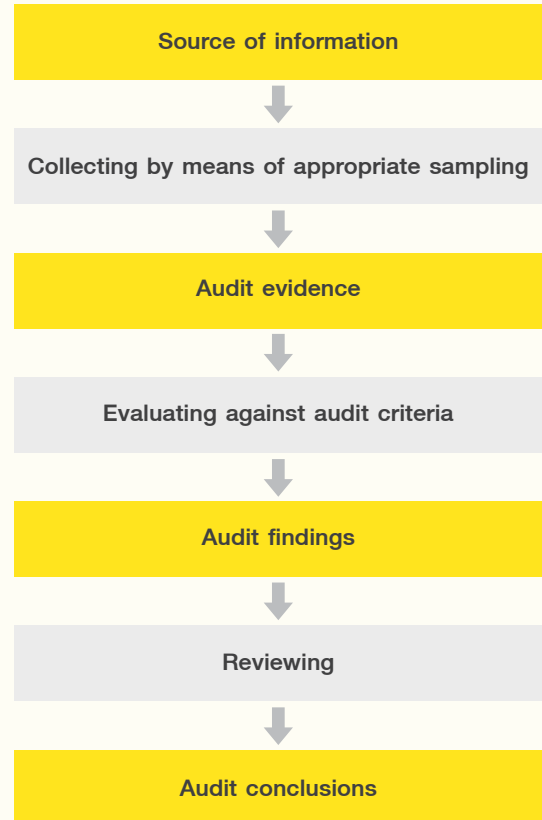
คำว่า Audit Programme ตามคำนิยามของ ISO 19011:2018 ระบุว่า “Arrangements for a Set of one or More Audits Planned for a Specific Time Frame and Directed Towards a Specific Purpose” แต่สำหรับผู้เขียนขอนิยามแบบง่าย ๆ ตามที่ผู้ตรวจสอบทุกท่านหรือผู้อ่านน่าจะรู้จักกันดีว่า “แผนการตรวจสอบ” ซึ่งหัวข้อนี้จะกล่าวถึงการบริหารแผนการตรวจสอบนั่นเอง โดยมีหัวข้อหลัก ๆ ดังนี้



- กำหนดวัตถุประสงค์ของแผนการตรวจสอบ
- พิจารณาและประเมินความเสี่ยงของแผนการตรวจสอบ
- การจัดทำแผนการตรวจสอบ ซึ่งควรประกอบด้วย
 - กำหนดขอบเขตงาน บุคลากร บทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบและระยะเวลา
 - กำหนดความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะ (Competency) ของผู้ที่จะทำการตรวจสอบ
 - กำหนดวิธีการตรวจสอบ
 - คัดเลือกทีมงานตรวจสอบที่เหมาะสม
 - บริหารจัดการแผนการตรวจสอบ
- รายงานและติดตามผลการปฏิบัติงานตามแผนการตรวจสอบอยู่เสมอ
- ทบทวนปรับปรุงแผนการตรวจสอบอยู่เสมอ

Conducting an Audit (Cl.6) - การดำเนินการตรวจสอบ

- การเริ่มต้นและการเตรียมความพร้อม
 - เตรียมรายละเอียดการติดต่อของผู้รับตรวจสอบ
 - ศึกษาข้อมูลหรือเอกสารเบื้องต้นที่เกี่ยวกับงานตรวจสอบ
 - กำหนดแผนการตรวจสอบแบบละเอียด
 - มอบหมายงานให้สมาชิกในทีมงานตรวจสอบ
 - จัดเตรียมเอกสารและอุปกรณ์จำเป็นที่ต้องใช้ในการตรวจสอบ
- การดำเนินการตรวจสอบ
 - กำหนดบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบให้ชัดเจน
 - จัดประชุมหรือก่อนดำเนินการตรวจสอบเพื่อชี้แจงข้อมูลที่สำคัญ เช่น ขอบเขตงานตรวจสอบ ทีมงานตรวจสอบ-ตารางเวลา วิธีการปฏิบัติงาน เอกสารและข้อมูลที่ร้องขอ และวิธีการสื่อสาร เป็นต้น
 - ดำเนินการตรวจสอบ เช่น การสัมภาษณ์ การสอบทานเอกสาร และข้อมูล เป็นต้น
 - จัดทำประเด็นที่ตรวจพบและสรุปผลเบื้องต้นกับผู้รับตรวจสอบ
 - จัดประชุมปิดการตรวจสอบเพื่อสรุปผลประเด็นที่ตรวจพบ
- การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบเพื่อจัดส่งให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง
- การเสร็จสิ้นงานตรวจสอบ (Completing Audit) ทีมงานทำการตรวจสอบและจัดเก็บกระดาษทำการ และเอกสารข้อมูลประกอบการตรวจสอบให้เรียบร้อยและควบคุมการเข้าถึงให้เหมาะสม รวมถึงทำการสรุปผลงานตรวจสอบ เพื่อพิจารณาข้อดีข้อเสียและนำมาใช้เป็นบทเรียน (lessons learned) กับงานในอนาคตต่อไป
- ดำเนินการติดตามผลการตรวจสอบ (Conducting Audit Follow-up)



รูปที่ 3 Overview of a typical process of collecting and verifying information (Source ISO 19011:2018)

Competence and Evaluation of Auditors (Cl.7) - ความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะ (Competency) และการประเมินของผู้ตรวจสอบ

- กำหนดความรู้ ทักษะ และคุณลักษณะ (Competency) ของผู้ตรวจสอบ
 - คุณลักษณะที่สำคัญ เช่น ความมีศีลธรรม การเปิดใจ การสื่อสาร/ต่อรอง พร้อมรับมือต่อทุกสถานการณ์ มุ่งมั่นตรงประเด็น และการให้ความร่วมมือกับทีมงาน เป็นต้น
 - ความรู้และทักษะที่จำเป็น
 - กำหนดแนวทางเพื่อที่จะทำให้หัวหน้าทีมและทีมงานตรวจสอบ มีความรู้และความสามารถตามที่ระบุ เช่น การอบรม เป็นต้น
- กำหนดเงื่อนไขในการประเมินทักษะ ความรู้ และความสามารถของผู้ตรวจสอบ
- การเลือกวิธีการประเมินผู้ตรวจสอบที่เหมาะสม เช่น Feedback สัมภาษณ์ ทดสอบ เป็นต้น
- ทำการประเมินผู้ตรวจสอบ
- พัฒนาทักษะ ความรู้ และความสามารถของผู้ตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง



เอกสารอ้างอิง

ISO 19011:2018 - Guidelines for auditing management systems (Third editions)



โดย ดร.จอมสุรวัก เรืองประพิณ

- กรรมการในคณะกรรมการวิชาชีพด้านการวางระบบบัญชี

- อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วงจรการพัฒนาซอฟต์แวร์ที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม สำหรับระบบสารสนเทศทางการบัญชีเพื่อความยั่งยืน

Green Software Development Life Cycle for Sustainable Accounting Information Systems



ปัจจัยหลักในการพัฒนาซอฟต์แวร์ ให้มีความเป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม

กระบวนการที่จะทำให้การพัฒนาซอฟต์แวร์ขององค์กร เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมมากขึ้นและช่วยลดภาวะโลกร้อนได้ จำต้อง คำนึงถึง 3 ปัจจัยหลักที่เกี่ยวข้อง โดยปัจจัยแรกคือการกำหนดกลยุทธ์ และตัวชี้วัดผลการดำเนินงานที่คำนึงถึงการบรรลุเป้าหมาย ทั้งในด้านเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อมให้ชัดเจน ยกตัวอย่างเช่น ขั้นตอนการเทรน Artificial Intelligence ให้มีความสามารถ ในการทำงานได้ถูกต้องแม่นยำมากขึ้นในการจำลองโมเดลต่าง ๆ ซึ่งจะให้ประโยชน์ในเชิงธุรกิจมากขึ้น แต่ในขณะเดียวกันก็จะ ใช้ทรัพยากรพลังงานของ Machine มากขึ้นตามไปด้วย จึงต้อง มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการพัฒนาระบบ จากผู้บริหารระดับสูงให้ชัดเจน แต่ยังคงมีความยืดหยุ่นเพียงพอ เพื่อให้ผู้พัฒนาโปรแกรมสามารถที่จะกำหนดระดับความยอมรับได้ ในการออกแบบและทดสอบซอฟต์แวร์ต่าง ๆ ส่วนปัจจัยที่สองคือ การใช้ระบบ Cloud ที่ส่งเสริมความเป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมมากขึ้น เนื่องจากในปัจจุบันอัตราการให้บริการระบบ Cloud ในการจัดเก็บ ข้อมูลเพิ่มสูงขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ ทำให้มีการใช้ทรัพยากรพลังงาน ในศูนย์ข้อมูลต่าง ๆ ปริมาณมหาศาล ซึ่งองค์กรจำเป็นต้องแสวงหา วิธีการในการแก้ไขปัญหาเหล่านี้ เช่น การจัดการทำสำเนาหรือ การลดขนาดของไฟล์ข้อมูล การ Optimize การใช้งานของ ฮาร์ดแวร์ และการใช้ Virtual Servers เพื่อลดจำนวนการใช้ Server Machines เป็นต้น และปัจจัยสุดท้ายคือ การบริหารวงจรการ พัฒนาซอฟต์แวร์ให้เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมมากขึ้น เช่น เริ่มต้น จากการตั้งคำถามว่า จะสามารถพัฒนาโปรแกรมใหม่ขึ้นมา โดยก่อให้เกิดมลพิษต่อสิ่งแวดล้อมจากการใช้พลังงานทรัพยากร ให้น้อยที่สุดได้อย่างไร จากนั้นจึงดำเนินการศึกษาความเป็นไปได้ ของโครงการและการพิจารณาทางเลือกในการพัฒนาในรูปแบบต่าง ๆ ก่อนเริ่มการพัฒนาโปรแกรมจริง เป็นต้น ซึ่งในประเด็นนี้ จัดว่าค่อนข้างสำคัญและส่งผลกระทบต่อพัฒนาระบบสารสนเทศ ทางการบัญชีเพื่อความยั่งยืน ซึ่งจะได้กล่าวถึงรายละเอียด ในลำดับถัดไป



ระบบสารสนเทศทางการบัญชีเพื่อความยั่งยืน

การจัดทำระบบสารสนเทศทางการบัญชีเพื่อความยั่งยืนนั้น ควรจะคำนึงถึงประเด็นด้านเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม ตั้งแต่ ขั้นตอนการออกแบบและพัฒนาระบบที่ใช้ในการจัดเก็บ บันทึกลง และประมวลผลข้อมูลเพื่อจัดทำสารสนเทศทางการบัญชี ซึ่งจากแนวโน้มในปัจจุบันที่องค์กรต่าง ๆ ให้ความสนใจประเด็น ด้านสิ่งแวดล้อมมากขึ้น รวมถึงการนำปัจจัยด้านสิ่งแวดล้อม มาเป็นตัวชี้วัดความสำเร็จขององค์กร เป็นแรงผลักดันที่ทำให้ ผู้พัฒนาซอฟต์แวร์ทางการบัญชี รวมถึงองค์กรที่ผลิตซอฟต์แวร์ ใช้เอง เริ่มปรับเปลี่ยนกระบวนการในการพัฒนาระบบซอฟต์แวร์ ให้เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมมากขึ้น โดยจากงานวิจัยในประเทศ พบว่า อุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีทางด้านอินเทอร์เน็ต และการสื่อสารก่อให้เกิดปรากฏการณ์เรือนกระจกของโลก อยู่ที่ประมาณ 2-7% และมีแนวโน้มที่จะเพิ่มสูงขึ้นไปถึง 14% ในปีพ.ศ. 2583 ซึ่งการปล่อยก๊าซคาร์บอนของอุตสาหกรรมนี้ส่วนใหญ่ เป็นผลมาจากการออกแบบ การพัฒนา และการใช้งานของระบบ ซอฟต์แวร์ต่าง ๆ รวมถึงโครงสร้างพื้นฐานทางเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น กระบวนการพัฒนาซอฟต์แวร์เอง และการตัดสินใจในขั้นตอน ต่าง ๆ ของวงจรการพัฒนาระบบ จะส่งผลกระทบต่อความเป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมของระบบซอฟต์แวร์นั้น ทั้งในด้านของปริมาณการใช้ทรัพยากรพลังงานและการปล่อย ก๊าซคาร์บอน

วัตถุประสงค์หลักในการพัฒนาซอฟต์แวร์ที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมและมีความยั่งยืนคือ การพัฒนาซอฟต์แวร์ที่มีสมรรถนะในการทำงานได้อย่างสม่ำเสมอและมีอายุการใช้งานยืนยาว สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งาน ลดผลกระทบในเชิงลบทั้งในด้านเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม และส่งเสริมให้เกิดผลกระทบเชิงบวกในการพัฒนาอย่างยั่งยืน ดังนั้น ในทุกขั้นตอนของวงจรการพัฒนาซอฟต์แวร์จะมุ่งเน้นไปที่การคำนึงถึงการใช้งานทรัพยากรธรรมชาติและทรัพยากรพลังงานทั้งทางตรงและทางอ้อม เพื่อสามารถใช้ในการติดตาม เข้าถึง และวัดผลสมรรถนะการทำงานของซอฟต์แวร์ได้ โดยแบบจำลองที่ได้รับความนิยมในการพัฒนาซอฟต์แวร์ที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมและมีความยั่งยืนคือ The GREENSOFT Model ซึ่งมีการแบ่งขั้นตอนที่แตกต่างไปจากวงจรการพัฒนาระบบทั่วไป โดยสรุปเป็น 4 ขั้นตอนหลัก ดังนี้



วงจรการพัฒนาซอฟต์แวร์ที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม

01

The Development Phase (ขั้นตอนการพัฒนาซอฟต์แวร์)

เป็นขั้นตอนที่มีผลกระทบโดยตรงต่อกระบวนการพัฒนาโปรแกรมจากทั้งกิจกรรมทางตรงและทางอ้อมที่ใช้ในการพัฒนาโปรแกรม ตัวอย่างผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมที่ต้องคำนึงถึง ได้แก่ พลังงานอิเล็กทรอนิกส์ที่จำเป็นต่อ Workstations ต่าง ๆ ของผู้พัฒนาซอฟต์แวร์ (Software Developers) การใช้ทรัพยากรพลังงานของพนักงานในองค์กรที่มีการใช้งานอุปกรณ์ไอทีต่าง ๆ เช่น อุปกรณ์เชื่อมต่อระบบ Network เซิร์ฟเวอร์ และอุปกรณ์จัดเก็บข้อมูล เป็นต้น การเลือกใช้ภาษาโปรแกรมมิ่ง เช่น หากบริษัทเลือกใช้ภาษา Java ในการพัฒนาซอฟต์แวร์จะช่วยประหยัดพลังงานไปได้ 97.4% เมื่อเทียบกับการใช้ภาษา Python เป็นต้น การเลือกใช้สีของ User Interface เป็นโทนสีเข้มในการพัฒนาหน้าจออุปกรณ์ต่าง ๆ จะสามารถช่วยประหยัดพลังงานได้ 64% เมื่อเทียบกับโทนสีอ่อน ในส่วนของ Software Maintenance ก็จัดเป็นอีกกิจกรรมในขั้นตอนนี้ที่ใช้ทรัพยากรพลังงานระดับสูงในการแก้ไขปัญหาทางเทคนิคของซอฟต์แวร์และทดสอบระบบ นอกจากนี้ องค์กรยังต้องคำนึงถึงทรัพยากรพลังงานที่ใช้ในการเดินทางเพื่อเข้าร่วมการประชุมกับลูกค้าหรือทีมผู้พัฒนาในสถานที่ต่าง ๆ ซึ่งในยุคปัจจุบันองค์กรต่าง ๆ ได้หันมาใช้รูปแบบการ Teleconferencing แทนมากขึ้น



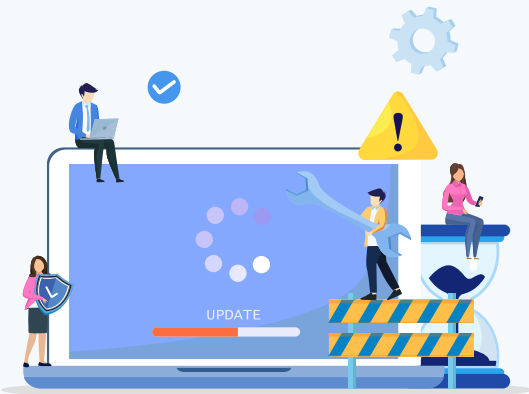
02

The Distribution Phase and The Disposal Phase (ขั้นตอนการจัดส่งและการทำลายซอฟต์แวร์)

เป็นขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการจัดส่งซอฟต์แวร์โดยตรง ดังนั้นผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมที่ต้องคำนึงถึง ได้แก่ คู่มือการใช้งานที่เป็น Hard Copy กระบวนการในการขนส่งซอฟต์แวร์ การออกแบบ Packaging ของซอฟต์แวร์ เช่น การใช้พลาสติก โฟม วัสดุที่สามารถย่อยสลายได้ หรือสื่อที่ใช้ในการจัดเก็บข้อมูลในรูปแบบซีดี/ดีวีดี เป็นต้น ซึ่งในปัจจุบันผู้ผลิตซอฟต์แวร์ส่วนใหญ่จะอนุญาตให้สามารถดาวน์โหลดคู่มือการใช้งานโปรแกรมต่าง ๆ ได้แทนการพิมพ์คู่มือ ส่วนขั้นตอนการทำลายจะส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมจากกระบวนการทำลายหรือรีไซเคิลวัสดุที่ใช้ในการจัดส่งซอฟต์แวร์

The Usage Phase (ขั้นตอนการใช้งานซอฟต์แวร์)

เป็นขั้นตอนที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมจากการใช้งานตัวซอฟต์แวร์เอง ในขั้นตอนการติดตั้งซอฟต์แวร์และการอัปเดตซอฟต์แวร์ ซึ่งโดยทั่วไปซอฟต์แวร์ใหม่มักจะได้รับการออกแบบให้มีการประหยัดพลังงานในตัวเมื่อเปรียบเทียบกับซอฟต์แวร์เก่า แต่ในขณะเดียวกันการพัฒนาซอฟต์แวร์ขึ้นมาใหม่และการทำลายซอฟต์แวร์เก่าก็จะก่อให้เกิดสิ้นเปลืองทรัพยากรพลังงานเช่นกัน นอกจากนี้การเชื่อมต่อ Server ต่าง ๆ ขององค์กรในด้านการบริหารจัดการฐานข้อมูลหรือระบบ Enterprise Resources Planning ก็ส่งผลให้มีการใช้พลังงานสูงขึ้น ดังนั้นการอบรมพนักงานเกี่ยวกับการใช้ซอฟต์แวร์ก็เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งเสริมความเป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม โดยการให้พนักงานลดระยะเวลาในการใช้งานซอฟต์แวร์ การตั้งค่าอุปกรณ์ให้เป็น Idle Mode เมื่อไม่ได้ใช้งานชั่วคราว หรือการปิดเครื่องคอมพิวเตอร์หลังการใช้งาน



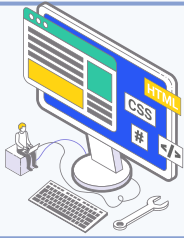
The Deactivation Phase (ขั้นตอนการยกเลิกการใช้งานซอฟต์แวร์)

โดยปกติหากมีการเลิกใช้ซอฟต์แวร์ตัวปัจจุบัน องค์กรจะต้องทำการแปลงข้อมูลที่มีอยู่ในระบบเดิมให้สามารถใช้งานได้กับซอฟต์แวร์ตัวใหม่ แต่หากไม่สามารถแปลงข้อมูลได้เนื่องจากข้อมูลถูกจัดเก็บอยู่ในรูปแบบเฉพาะ ก็อาจส่งผลกระทบต่อความยั่งยืนทางเศรษฐกิจขององค์กรได้ ซึ่งในขั้นตอนนี้ แม้แต่ขนาดของไฟล์สำรองข้อมูลก็มีผลกระทบต่อองค์กร หากมีกฎระเบียบของภาครัฐที่บังคับให้องค์กรต้องจัดเก็บข้อมูลไว้ในระยะยาว ดังนั้นองค์กรจึงควรมีการกำหนดนโยบายในการยกเลิกการใช้งานซอฟต์แวร์ให้ครอบคลุมประเด็นปัญหาทางด้านเศรษฐกิจ สังคมและสิ่งแวดล้อม



Green Enterprise Resources Planning Systems เพื่อความยั่งยืน

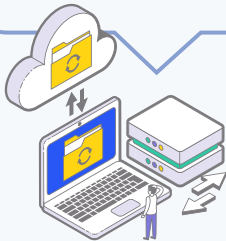
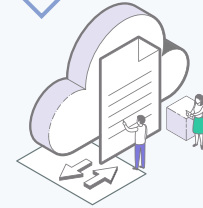
ผลสืบเนื่องที่ได้จากการพัฒนาซอฟต์แวร์ที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมดังที่กล่าวมาข้างต้นคือ ทำให้เกิดการพัฒนาระบบที่เรียกว่า Green Enterprise Resources Planning Systems (ERP) โดย ERP Vendors ต่าง ๆ มากขึ้น โดยคำว่า Green ERP Systems หมายถึง ระบบที่สามารถผลิตสารสนเทศเพื่อการบริหารด้านสิ่งแวดล้อมและความยั่งยืนได้นอกจากสารสนเทศทางการบัญชี และมุ่งเน้นไปที่การใช้พลังงานอย่างประหยัดและมีประสิทธิภาพ จากผลสำรวจความคิดเห็นของบริษัทที่ใช้ระบบ ERP ใน 4 กลุ่มอุตสาหกรรม ได้แก่ Manufacturing, Telecommunication, Pharmaceuticals และ Utilities ของประเทศโรมาเนียระหว่างปี พ.ศ. 2561-2562 เกี่ยวกับมุมมองของผู้ปฏิบัติงานและการพัฒนาระบบ ERP พบว่า ปัจจัยหลักที่ทำให้องค์กรไปสู่เป้าหมายของ Green ERP Systems ได้คือ การได้รับการสนับสนุนจากผู้บริหารระดับสูง โดยเฉพาะการที่ CEO และ IT Manager เข้ามามีส่วนร่วมในโครงการพัฒนาระบบ ERP ให้มีความเป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม นอกจากนี้ผลการสำรวจยังชี้ให้เห็นว่า บริษัทที่เริ่มใช้กระบวนการเทคโนโลยีสารสนเทศที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมส่วนใหญ่จะประสบปัญหาที่ทำให้โครงการพัฒนาระบบไม่ประสบความสำเร็จ เช่น งบประมาณไม่เพียงพอ กลยุทธ์ขององค์กรไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของโครงการ และขาดการส่งเสริมการใช้เทคโนโลยีที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมมาสนับสนุน Green ERP Systems เป็นต้น ดังนั้นองค์กรจะต้องพิจารณาวางแผนการดำเนินงานที่ครอบคลุมมากกว่าแค่กระบวนการทำงานแบบ Operational Level ของระบบ แต่จะต้องเชื่อมโยงกับองค์ประกอบด้านความยั่งยืนของการพัฒนาคุณภาพของซอฟต์แวร์และการบริหารจัดการโครงการ ERP ด้วย ซึ่งในปัจจุบันแม้ว่าหลายองค์กรธุรกิจรวมถึงบริษัทผู้พัฒนาซอฟต์แวร์ จะพยายามมุ่งเน้นไปที่การพัฒนา Green ERP Systems แต่ยังคงขาดเกณฑ์การประเมินความเหมาะสมของระดับ Greenness of ERP Solutions ซึ่งในงานวิจัยของต่างประเทศมีการนำเสนอเกณฑ์ที่ใช้ในการประเมินระดับความเป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมและความยั่งยืนของระบบ ERP ที่องค์กรสามารถพิจารณานำไปประยุกต์ใช้ได้ ดังนี้



01 Modularity - ระบบ ERP มีฟังก์ชันการทำงานที่สามารถกำหนดให้ผู้ใช้งานเรียกใช้งานระบบ ERP เฉพาะโมดูลที่จำเป็นเพื่อประหยัดพลังงานสำหรับโมดูลอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องได้

Scalability - ระบบ ERP ควรมีการปรับเปลี่ยนขนาดให้สามารถเชื่อมโยงระบบอื่น ๆ เข้ามาให้เกิดประโยชน์ในการใช้พลังงานร่วมกันอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด

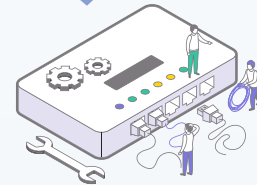
02



03 Portability - ความสามารถในการเคลื่อนย้ายซอฟต์แวร์ ERP จาก Platform หนึ่งไปยังอีก Platform หนึ่งได้

Customization - ระบบ ERP ควรมีการปรับแต่งให้เป็นไปตามความจำเป็นหลักขององค์กรเพื่อส่งเสริมข้อได้เปรียบทางธุรกิจและการบริหารกระบวนการทางธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพซึ่งจะส่งผลต่อการใช้พลังงานอย่างมีประสิทธิภาพเช่นกัน

04



05 Flexibility - ระบบ ERP ควรมีความยืดหยุ่นเพียงพอที่จะปรับเปลี่ยนหรืออัปเดตระบบตามความต้องการใช้งานที่เปลี่ยนแปลงไปในอนาคตและทำให้งานด้านการ Programming และการเชื่อมโยงระบบสามารถทำได้ง่ายขึ้น

Technology - การเลือกใช้เทคโนโลยี ERP ใหม่ ๆ ก็จะส่งผลให้องค์กรสามารถใช้งานระบบ ERP นี้ได้ในระยะยาวมากขึ้น และมีประสิทธิภาพในการประมวลผลรายการค้าต่าง ๆ ได้อย่างรวดเร็ว ช่วยลดการสิ้นเปลืองพลังงาน

06



07 Usability - ระบบ ERP ที่ดีและยั่งยืน ควรเป็นระบบที่ผู้ใช้งานสามารถเข้าใจกระบวนการของระบบ เรียนรู้วิธีการใช้งานและสามารถใช้งานซอฟต์แวร์ได้อย่างสะดวก ก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการใช้งาน



ดังนั้น นอกเหนือจากเกณฑ์ในการคัดเลือกซอฟต์แวร์ ERP โดยทั่วไปตาม Traditional approach แล้ว องค์กรควรพิจารณา นำเกณฑ์เหล่านี้มาใช้ในการประเมินระดับความเป็นมิตร ต่อสิ่งแวดล้อมของซอฟต์แวร์ ERP ต่างๆ ในการคัดเลือกระบบ และซอฟต์แวร์ ERP ที่เหมาะสมกับประเภทและขนาดของธุรกิจ และประเด็นสุดท้ายที่ขาดไม่ได้คือ การที่องค์กรมีการระบุดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานของระบบ ERP ด้านสิ่งแวดล้อมในลักษณะของ Green Key Performance Indicators หรือ Green KPIs เช่น Energy Efficiency และ Greenhouse Gas Emissions เป็นต้น เพื่อให้องค์กรบรรลุเป้าหมายของ Green ERP Systems นอกจากนี้ การประเมินซอฟต์แวร์โดยใช้เกณฑ์การวัดระดับ Greenness of ERP Solutions นี้ จะเป็นแรงขับเคลื่อนให้บริษัทผู้พัฒนาซอฟต์แวร์และวางระบบ ERP มุ่งเน้นการบรรลุวัตถุประสงค์ของ Green ERP Systems และ Solutions ไปด้วย ส่งผลให้เกิดการพัฒนาและวางระบบสารสนเทศทางการบัญชีที่มีความยั่งยืนในองค์กร

References:

- Boltana, A.S., Rapp, B., Solsbach, A., & Gómez, J.M. 2014. Towards green ERP systems: The selection driven perspective. *Proceedings of the 28th EnviroInfo 2014 Conference, Oldenburg, Germany.*
- Mehra, R., Sharma, V. S., Kaulgud, V., Podder, S., & Burden, A. P. 2022. Towards a green quotient for software projects. Retrieved from <https://arxiv.org/abs/2204.12998>
- Muthu, M., Banuroopa, K., & Arunadevi, S. 2019. Green and sustainability in software development lifecycle process. In M. J. Bastante-Ceca, J. L. Fuentes-Bargues, L. Hufnagel, F. Mihai, & C. Iatu (Eds.), *Sustainability Assessment at the 21st century.* IntechOpen. <https://doi.org/10.5772/intechopen.88030>
- Naumann, S., Dick, M., Kern, E., & Johann, T. 2011. The GREENSOFT Model: A reference model for green and sustainable software and its engineering. *Sustainable Computing: Informatics and Systems*, 1: 294-304.
- Podder, S., Burden, A., Singh, S. K., & Maruca, R. 2020. How green is your software? Retrieved from <https://hbr.org/2020/09/how-green-is-your-software>
- Ursacescu, M., Popescu, D., State, C., & Smeureanu, I. 2019. Assessing the greenness of enterprise resource planning systems through green IT solutions: A Romanian perspective. *Sustainability*, 11(16), 4472. <https://doi.org/10.3390/su11164472>



Special Interview



ผู้ผ่านการทดสอบโครงการ PAC

(Professional Accountant Certificate) รุ่นที่ 1

สภาวิชาชีพบัญชี โดยคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี จัดโครงการ **ประกาศนียบัตรนักบัญชีวิชาชีพ Professional Accountant Certificate (PAC)** เพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี "นักบัญชี" "ผู้ทำบัญชี" รวมถึง "ผู้ที่จบการศึกษาด้านการบัญชี" ได้มีโอกาสทดสอบความรู้ความสามารถของตนเอง เพื่อแสดงขีดความสามารถของนักบัญชีไทยสู่สากลและสร้างโอกาสในการทำงานในต่างประเทศได้

โดยในวันที่ 7 เมษายน 2565 ได้จัดพิธีมอบวุฒิบัตรให้แก่ผู้ผ่านการทดสอบ รุ่นที่ 1 ทั้งหมด 4 ท่าน ประกอบด้วย 1) นายธนาวัฒน์ เสริมวงศ์ตระกูล 2) นายธีระวัฒน์ ขุนจันทร์ 3) นายพันธวิทย์ เลิศปัญญาวุฒิกุล และ 4) นายยิ่งใหญ่ เอี่ยมครอง ภายในพิธีได้รับเกียรติจาก **นายวรวิทย์ เจนนาทกุล** นายกสภาวิชาชีพบัญชี เป็นพิธีมอบวุฒิบัตร พร้อมด้วย **นายพีชิต สีละพันธ์เมธา** ประธานคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี **นายสุริย: ธีรวัฒน์สาร** คณะทำงานโครงการพัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเพื่อเข้าสู่นักบัญชีวิชาชีพอาเซียน และคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีขอแสดงความยินดีกับความสำเร็จของผู้ที่ได้รับวุฒิบัตรทั้ง 4 ท่าน ในโอกาสนี้ จึงนำบทสัมภาษณ์ทั้ง 4 ท่าน เพื่อเป็นข้อมูลให้แก่ผู้ที่สนใจสมัครเข้าทดสอบในรุ่นต่อ ๆ ไป



นายยิ่งใหญ่ เอี่ยมครอง



นายพันธวิทย์ เลิศปัญญาวุฒิกุล



นายธีระวัฒน์ ขุนจันทร์



นายธนาวัฒน์ เสริมวงศ์ตระกูล

เพราะเหตุใดถึงมีความสนใจ เข้าร่วมโครงการ PAC



คุณธนาวัฒน์ : จริง ๆ โดยส่วนตัวเป็นคนที่ชอบทดสอบความรู้ของตัวเองนะครับว่า เราดำรงอาชีพอยู่ในวิชาชีพบัญชี เรามีความรู้ความสามารถเพียงพอหรือเปล่านั้น พอสภาวิชาชีพบัญชีเปิดโอกาสให้มีการทดสอบหรือมีการสอบให้ได้รับใบ Certificate ต่าง ๆ ผมก็สนใจครับ

คุณพันธวิทย์ : ถ้าเรานึกถึงใบประกอบวิชาชีพเราก็จะนึกถึง CPA ที่จะเป็นของผู้สอบบัญชีใช้ใหม่ครับหรือ TA ที่เป็นของผู้สอบบัญชีภาษีอากร แต่ว่าในส่วนของใบประกอบวิชาชีพของผู้ทำบัญชี เรายังคิดไม่ออกว่ามันมีสิ่งนี้หรือเปล่า จนกระทั่งสภาวิชาชีพบัญชีได้มีการจัดทดสอบโครงการ PAC ก็เลยเกิดความสนใจว่าสิ่งนี้แหละที่มันจะเป็น Certificate ที่จะมาเป็นในส่วนของผู้ทำบัญชีครับ



ประโยชน์ที่ได้รับจากการ เข้าร่วมโครงการ PAC



คุณยิ่งใหญ่ : เป็นโอกาสให้เราได้ทบทวนความรู้ระดับ ในด้านต่าง ๆ ที่จัดทดสอบไม่ว่าจะเป็นด้านบัญชีบริหาร ทั้งด้านมาตรฐานการบัญชี ด้านการบริหารความเสี่ยงต่าง ๆ ครับ

คุณรณวัฒน์ : ในเชิงนักบัญชีนะครับ ก็ทำให้เรามีโอกาสได้ ASEAN CPA ครับ นอกเหนือจากผู้ที่เป็นผู้สอบบัญชีอยู่แล้ว ดังนั้นผู้ที่ทำบัญชีก็จะได้รับโอกาสดี ๆ ในอนาคตไม่ว่าจะเป็นความก้าวหน้าในวิชาชีพหรือว่าโอกาสเติบโตในวิชาชีพบัญชีครับ

วิธีการเตรียมความพร้อมอย่างไร ในการสอบ PAC



คุณธีระวัฒน์ : ในตอนที่เรารู้เนื้อหาการสอบ เราก็ต้องประเมินตัวเองก่อนว่าเรามีความพร้อมในด้านใดบ้าง ส่วนด้านใดที่เรายังไม่พร้อมก็ต้องศึกษาหาความรู้ ซึ่งทางสภาวิชาชีพบัญชีก็มีการให้เอกสารอ้างอิงหรือ Reference ในบางคอร์สการสอนหรือบางตำราเรียน ก็แนะนำให้ไปศึกษาเพิ่มเติม

คุณพันธวิทย์ : ชั้นแรกเลยก็คือ ทางสภาวิชาชีพบัญชีเขาก็จะมีโครงสร้างเนื้อหาของบททดสอบมาให้ครับสามารถดาวน์โหลดได้ที่หน้าเว็บไซต์ของทางสภาวิชาชีพบัญชีมาก่อนครับ ว่าเราจะมีบททดสอบเนื้อหาอะไรบ้าง ลักษณะการทดสอบและเวลาที่ใช้ในการทดสอบเพื่อใช้ในการวางแผน แล้วทางสภาวิชาชีพบัญชีก็จะมีการแนะนำครับว่าหัวข้อแต่ละหัวข้อเราสามารถอ่านข้อมูลได้จากที่ไหน หรือว่ามีคอร์สอบรมที่ทางสภาวิชาชีพบัญชีจัดอบรมคอร์สใดบ้างที่เกี่ยวข้อง และสามารถนำมาใช้ในการทดสอบได้ ก็จะอ่านตามโครงสร้างเป็นหลักครับ

คุณรณวัฒน์ : เราก็ต้องดูว่าการทำงานของเรามี Skill Set ในส่วนไหน ส่วนไหนที่เราขาดตกบกพร่องไปเราก็ควรจะไปทบทวนตรงนั้นก่อนที่เราจะไปเข้ารับการทดสอบนะครับ

อยากให้พาทักถึงผู้ที่สนใจ จะเข้าร่วมโครงการ PAC




คุณยิ่งใหญ่ : เป็นโอกาสให้เราได้ทบทวนความรู้ทางด้านบัญชีในด้านต่าง ๆ แล้วก็สามารถนับชั่วโมง CPD ได้ด้วยนะครับ ก็ขอเชิญชวนทุกท่านได้เข้ามาร่วมทดสอบในครั้งต่อไปครับ

คุณรณวัฒน์ : อยากเชิญชวนพี่น้องวิชาชีพบัญชี เข้ามาร่วมทดสอบเพื่อยกระดับวิชาชีพของเราในประเทศไทยนะครับ ให้ก้าวหน้าไปสู่ ASEAN CPA ครับ

คุณธีระวัฒน์ : เชิญชวนทุกท่านที่มีความสนใจในการพัฒนาความรู้ตนเองทางด้านบัญชีและความรู้อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการบริหารความเสี่ยงทางด้านบัญชีภาษีอากรและบัญชีบริหาร นอกเหนือจากนั้นหากเราได้รับ Certificate ใบนี้ก็สามารถที่จะไปขึ้นทะเบียน ASEAN CPA ได้

คุณพันธวิทย์ : ขอขอบคุณทางสภาวิชาชีพบัญชีที่มีการคิดหลักสูตรนี้ขึ้นมา อยากจะเชิญชวนพี่น้องชาวบัญชีทุกคนนะครับ เข้ามาร่วมเป็นส่วนหนึ่ง และร่วมทดสอบในโครงการ PAC เพื่อเป็นเครื่องการันตีคุณภาพของนักบัญชีประเทศไทยของเราะครับ

สำหรับท่านใดสนใจเข้าร่วมโครงการ ชะนี!! สภาวิชาชีพบัญชี
เปิดรับสมัคร ถึงวันที่ 5 สิงหาคม 2565 จำกัดจำนวนเพียง
100 ท่าน! สามารถศึกษาข้อมูลได้ที่ <https://bit.ly/3KIkqON>
หรือติดตามรายละเอียดการรับสมัครได้ที่เว็บไซต์สภาวิชาชีพ
บัญชี www.tfac.or.th



รับชมสัมมนาในรูปแบบคลิปวิดีโอ YouTube
Scan QR Code หรือคลิก
<https://youtu.be/ezyUIXafY30>

เข้าร่วม Line Open Chat
เพื่อสอบถามข้อมูลเพิ่มเติม



COSO 2013

Internal Control Certificate

กรอบการควบคุมภายใน แบบบูรณาการ

COSO หรือ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ซึ่งเป็นผู้กำหนดกรอบโครงสร้างของการควบคุมภายใน ที่ใช้เป็นเครื่องมือในการกำกับดูแลกิจการที่ดี ขององค์กรต่าง ๆ มาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1994 โดยในปี 2013 ได้ปรับปรุงใหม่เป็นกรอบการควบคุมภายในแบบบูรณาการ (COSO 2013) องค์กรส่วนใหญ่ทั่วโลกได้นำ COSO 2013 ไปประยุกต์ใช้เป็นพื้นฐานหลักในการออกแบบระบบ นำไปใช้ ดำเนินการปฏิบัติให้เกิดผล รวมถึงประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในโดยใช้ Excel ทำให้มีความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าการออกแบบการควบคุมภายในจะนำไปสู่การบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรทั้งในระยะสั้น ระยะยาว สามารถสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กรได้อย่างต่อเนื่อง เสริมสร้างระบบการกำกับดูแลกิจการที่ดี ช่วยลดความเสี่ยงขององค์กร และนำไปสู่ความยั่งยืนถาวรขององค์กร

ปัจจุบันธุรกิจต่างเผชิญกับกระแสการแข่งขันและการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อมที่รุนแรงและรวดเร็ว กระแสของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ย่อมส่งผลกระทบต่อทิศทาง กลยุทธ์ กระบวนการตัดสินใจทางธุรกิจ ตลอดจนการดำเนินงานและความสำเร็จขององค์กร การจัดทำมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลนั้น จะต้องนำ COSO 2013 ไปออกแบบระบบการควบคุมภายใน โดยการสร้างให้เกิดขึ้นจริงและนำไปใช้จริง (Present) และเมื่อมีการปฏิบัติตามและส่งผลให้บรรลุวัตถุประสงค์แล้ว ระบบการควบคุมภายในที่ได้ออกแบบไว้นั้นจะต้องยังคงปฏิบัติได้จริงจนถึงปัจจุบัน (Functioning) ดังนั้นความเข้าใจเชิงลึกของ COSO 2013 เพื่อใช้ในการออกแบบและประเมินประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายในนั้น จึงเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่ผู้ออกแบบ ผู้พัฒนาผู้บริหารการปฏิบัติงาน และผู้ประเมินต้องมีความเข้าใจ COSO 2013 ให้ครบทั้ง 5 องค์ประกอบ (Component) ซึ่งแบ่งเป็น 17 หลักการ (Principle) และ 87 รายละเอียดประเด็นที่เน้น (Point of Focus)



สภาวิชาชีพบัญชีได้มีการอบรมหลักสูตร COSO 2013 Internal Control Certificate กรอบการควบคุมภายในแบบบูรณาการ โดยมุ่งเน้นเพื่อให้ผู้เข้ารับการอบรมได้เข้าใจหลักการ COSO 2013 และนำไปประยุกต์ในการออกแบบและประเมินระบบการควบคุมภายในในกิจการทุกขนาดได้ รวมทั้งเข้าใจการประเมินการควบคุมภายในตามแบบของ ก.ล.ด. ที่จำเป็นสำหรับการควบคุมภายใน นอกจากนี้ผู้เข้ารับการอบรมยังได้อบรมเชิงปฏิบัติการ (Workshop) เพื่อฝึกฝนเทคนิควิธีการประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในอย่างเป็นระบบตามแนวทางมาตรฐานสากลโดยใช้เครื่องมือ Illustrative Tool ของ COSO 2013 โดยสามารถนำผลการประเมินไปออกแบบระบบการควบคุมภายในต่อไป

TFAC Newsletter ฉบับนี้จึงนำบทสัมภาษณ์พิเศษ คุณวารุณี ปรีदानนท์ CIA, CPA, CFE กรรมการ ในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี ด้านการวางระบบบัญชี มาพาท่านผู้อ่านเพื่อให้สามารถศึกษารายละเอียดหลักสูตรและเข้าใจถึงวัตถุประสงค์การจัดอบรม ตลอดจนสิ่งที่จะได้รับจากการเข้าร่วมอบรมหลักสูตรนี้



ทำโมเดลวิชาชีพบัญชีจึงประยุกต์ใช้กรอบแนวทางระบบการควบคุมภายในของ COSO 2013 มาเป็นหลักสูตร Internal Control Certificate ที่เน้นการออกแบบระบบ



“ถามว่าทำไมจึงเน้นการออกแบบ ก็เพื่อสามารถทำให้เชื่อมั่นได้ว่าองค์กรของท่านมีโอกาสสร้างผลลัพธ์เชิงบวกและสามารถลดผลกระทบเชิงลบต่อวัตถุประสงค์ได้ ออกแบบระบบควบคุมที่ดีก็ประสบความสำเร็จ ควบคุมไม่ดีก็ประสบความสำเร็จ การเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นรวดเร็วในโลกทุกวันนี้ ส่งผลให้องค์กรของท่านต้องปรับตัวอย่างรวดเร็วเพื่อให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ คำรงค์อยู่ได้อย่างยั่งยืนต่อไป”

“หากเปรียบองค์การของท่านเป็นบ้าน ในการอบรมวันแรกนั้นเราต้องการปรับหลังบ้านของท่านให้แน่นหนาเพื่อเตรียมพร้อมต่อการเติบโต ขยายกิจการ ด้วยระบบการควบคุมภายในบ้านตามกรอบแนวทาง COSO 2013 ที่มีทั้งการออกแบบโครงสร้าง ออกแบบระบบงาน จัดบุคลากร โดยเฉพาะออกแบบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในยุค Digital Transformation ซึ่งรอบนี้วิทยากรมีการยกตัวอย่างการออกแบบระบบสารสนเทศโดยใช้แนวคิดการทำงานแบบ Agile ด้วยนะ”



หลักสูตรนี้มีอะไร เป็นเรื่องใหม่ที่น่าสนใจบ้าง

“เรื่อง Excel ประเมิน 65 ข้อ ของสำนักงาน ก.ล.ต. บวกรายละเอียดการประเมินเป็น 100 กว่าข้อ ศึกษาและฝึกประเมินระบบควบคุมภายในตามเกณฑ์ของ ก.ล.ต. ที่สอดคล้องกับแนวทางการควบคุมภายในของ COSO 2013 อย่างมืออาชีพ โดยใช้ Program Microsoft Excel ที่ออกแบบเพื่อวัดผลการประเมินก่อนนำเสนอผู้บริหาร และคณะกรรมการของบริษัท Program Excel ที่มอบให้ผู้เข้ารับการอบรมในวันนี้ ที่สองนี้ ยังประกอบด้วยข้อเสนอแนะการควบคุมภายในเชิงปฏิบัติ (Presenting) ที่ผู้ประเมินอาจใช้เป็นหลักฐานในการให้ความมั่นใจ (Assurance) ประสิทธิภาพ (Effectiveness) ของระบบควบคุมภายในด้วย”

“ในวันสุดท้ายท่านจะได้วิเคราะห์ประเมินข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในจากกรณีศึกษาของ 5 ระบบงานสำคัญ แล้วยุทธการแนะนำการใช้ Design Thinking ในการออกแบบแก้ไขข้อบกพร่องของระบบอีกด้วย โดยแต่ละ Case เห็นว่า วิทยากรเขียนมาใหม่ล่าสุดให้เข้ากับบริบทของธุรกิจและระบบการปฏิบัติงานในช่วงโควิด ที่ต้อง Work From Home ปรับตัวสู่ Digital Transformation มีพันธกิจส่งเสริม ESG ท่ามกลางกระแสในโลกออนไลน์ หากท่านได้อ่าน Case ท่านจะรู้สึกเหมือนดิฉันว่าทำไมช่างเหมือนกับชีวิตของคนทำงานอย่างเรา ๆ ที่อยู่ในองค์กรต่าง ๆ ที่มีระบบจัดซื้อซึ่งมีปัญหาชวนคิด ระบบรายได้ Super Market ออนไลน์ที่สับสนนิด ๆ ระบบขนส่งสาธารณะที่เน้นบริการกลุ่มผู้สูงอายุแต่จริงใจไร้ป่าว ระบบผลิตที่มีปัญหาด้าน ESG ระบบจัดเก็บเงิน และระบบสินเชื่อของธนาคารที่ยังงง ๆ กับการหาลูกค้า หากท่านได้อ่านแล้วต้องอยากกระโจนเข้า Workshop เร็ว ๆ เพื่อตะลุยหาข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายใน ว่ามาจากหลักการใดใน 17 หลักการ แล้วยุทธการผ่าน Software Excel Illustrative Tool ของ COSO จากนั้นแล้วยังได้ฝึกออกแบบปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายใน โดยได้ฝึกใช้แนวคิดในเชิงออกแบบ Design Thinking ฉบับกระเป๋ามาหาทางออกในการตอบโจทย์”

รุ่นที่ 1 จัดขึ้นในวันศุกร์-เสาร์ที่ 24-25 และวันพฤหัสบดีที่ 30 มิถุนายน พ.ศ.2565 เวลา 09.00-16.30 น. จัดอบรมออนไลน์ผ่าน Microsoft Teams สำหรับรุ่นถัดไปติดตามการเปิดรับสมัครได้ที่ www.tfac.or.th



รับชมสัมมนาในรูปแบบคลิปวิดีโอ YouTube Scan QR Code หรือคลิก https://youtu.be/F4UkUiKbf_o





สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

เลขที่ 133 ถนนสุขุมวิท 21 (อโศก) แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพฯ 10110

โทรศัพท์ 0 2685 2500 โทรสาร 0 2685 2501 e-Mail : tfac@tfac.or.th