



# มาตรฐานการบัญชี

เมื่อวันที่ 2 พฤษภาคม 2550 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกประกาศสภาวิชาชีพ ฉบับที่ 9/2550 โดยประกาศใช้มาตรฐานการบัญชี จำนวน 6 ฉบับ แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิม ได้แก่

1. มาตรฐานการบัญชีที่มีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน หรือตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 จำนวน 3 ฉบับ ได้แก่
  - 1.1 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ
  - 1.2 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม
  - 1.3 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า
2. มาตรฐานการบัญชีที่มีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน หรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 ได้แก่
  - 2.1 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบกระแสเงินสด
  - 2.2 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม
  - 2.3 มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง

มาตรฐานการบัญชีทั้ง 6 ฉบับนั้น เป็นมาตรฐานการบัญชีที่เดิมมีการปฏิบัติอยู่แล้ว แต่มีการปรับปรุงใหม่ให้สอดคล้องตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards) ฉบับที่มีผลบังคับใช้อยู่ในขณะนี้

ประเด็นโดยสรุปที่มาตรฐานการบัญชีในแต่ละฉบับมีการปรับปรุง ดังนี้

- มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบกระแสเงินสด มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้มีการแก้ไข และจัดรูปแบบใหม่ (Reformatted) โดยมาตรฐานฉบับนี้มีประเด็นที่สำคัญในการแก้ไขกล่าวคือ ได้มีการยกเลิกการกำหนดให้แสดงกระแสเงินสดเกี่ยวกับรายการพิเศษ โดยเปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหาก ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ที่มีการยกเลิกการแสดงรายการพิเศษและกำไรจากกิจกรรมตามปกติแล้ว

■ **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 33 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม** เนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะครอบคลุมถึงวิธีการบัญชีสำหรับต้นทุนการกู้ยืมซึ่งมีนโยบายบัญชีให้เลือก 2 ทางเลือก คือ ทางเลือกที่ 1) ให้กิจการรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมทั้งหมดที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ส่วนทางเลือกที่ 2) ให้กิจการรับรู้ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับการได้มา การสร้าง หรือ การผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข เป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ ทั้งนี้ต้นทุนการกู้ยืมหมายถึง ดอกเบี้ย และต้นทุนอื่นที่เกิดจากการกู้ยืมเงิน เช่น ผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนเป็นต้น ทั้งนี้ประเด็นสำคัญที่มาตรฐานการบัญชี (ปรับปรุง 2550) ได้มีการแก้ไข มีอยู่ 2 ประการคือ

- 1) ยกเลิกข้อกำหนด ที่กำหนดที่มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมกำหนดให้ กิจการที่มีการกู้ยืมเงินจากต่างประเทศ ต้นทุนของดอกเบี้ยแต่ละงวด และผลต่างจากอัตราแลกเปลี่ยนมารวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ไม่เกินจำนวน ต้นทุนดอกเบี้ยที่ผู้กู้ หรือ ต้องจ่าย ตามสมมติกู้ยืมเป็นเงินบาทที่มีเงื่อนไขที่อ้างอิงถึงกัน ทั้งนี้เพราะ IAS 23 Borrowing Cost ไม่ได้มีข้อกำหนดนี้แต่อย่างใด
- 2) ยกเลิกข้อกำหนดที่กำหนดให้กิจการที่มีการกู้ยืมเงินที่มีการพัฒนาที่ดิน เพื่อใช้ในการก่อสร้างอาคาร ให้ต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นไปรวมเป็นต้นทุนของอาคาร ดังนั้นตามมาตรฐานการบัญชี หากกิจการซื้อที่ดินมาเพื่อปลูกสร้างอาคาร และที่ดินนั้นยังไม่พร้อมใช้งาน กิจการต้องพัฒนาเพื่อให้ที่ดินพร้อมใช้งาน กิจการต้องนำต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องกับที่ดินมาบันทึกเป็นราคาของที่ดิน ไม่ใช่อาคาร

■ **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 49 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง** มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้มีการแก้ไขหลักการแต่อย่างใด แต่เป็นการแก้ไขถ้อยคำให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้นเท่านั้น

■ **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินรวม และงบการเงินเฉพาะกิจการ** มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นการแก้ไขในหลักการ โดยหลักการสำคัญที่แก้ไขไปต่างจากเดิมที่เคยถือปฏิบัติกันมา นั่นคือ กำหนดให้กิจการต้องบันทึกเงินลงทุนในบริษัทย่อย และเงินลงทุนในกิจการเงินเฉพาะ โดยใช้วิธีราคาทุน หรือ ที่กำหนดตามมาตรฐานการบัญชี (IAS 39) เรื่อง การรับรู้และการวัดมูลค่าตราสารการเงิน (เมื่อมีการประกาศใช้) แต่เนื่องจากในปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชี ยังไม่ได้ประกาศใช้ IAS 39 ดังนั้นกิจการจึงสามารถบันทึกเงินลงทุนดังกล่าวด้วย วิธีราคาทุนเท่านั้น ยังไม่สามารถวัดค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมแต่อย่างใด เนื่องจากสภาวิชาชีพ ได้กำหนดให้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้น หรือ หลังวันที่ 1 มกราคม 2550 ดังนั้นในปี 2550 กิจการจึงต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีจากเดิมที่เคยบันทึกเงินลงทุนดังกล่าวโดยวิธีส่วนได้เสียมาเป็นวิธีราคาทุน ซึ่งโดยปกติหากมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงโดยสมัครใจ หรือเปลี่ยนแปลงเพราะเป็นไปตามข้อกำหนดใหม่ของมาตรฐานการบัญชีที่มีการบัญชีนั้น หากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่มีการเปลี่ยนแปลงไม่ได้ระบุไว้ กิจการต้องใช้วิธีปรับย้อนหลัง สำหรับการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) อาจมีปัญหาทางปฏิบัติอยู่บ้าง สภาวิชาชีพ ได้มีประกาศสภา เรื่อง คำอธิบาย

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 ซึ่งท่านที่สนใจสามารถติดตามได้จาก website ของสภาวิชาชีพ (www.fap.or.th) นอกจากนั้น ม.44, ม.45 และ ม.46 ยังได้มีข้อกำหนดให้กิจการต้องจัดทำงบการเงินเฉพาะถึงแม้ว่า IAS จะไม่มีข้อกำหนดดังกล่าว ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของกฎหมาย และหน่วยงานกำกับดูแลในประเทศไทย

ประเด็นสำคัญอีกประเด็นหนึ่งคือ ในการพิจารณาว่ากิจการต้องจัดทำงบการเงินรวมนั้น มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการพิจารณาจาก “อำนาจในการควบคุม” ซึ่งอำนาจในการควบคุมหมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายการเงินและการดำเนินงานของกิจการหนึ่งๆ เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากการกระทำดังกล่าว โดยกำหนดให้กิจการต้องพิจารณาถึง “สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้” (Potential Voting Rights) ที่กิจการมีอยู่และผลกระทบจากการใช้สิทธิหรือแปลงสภาพสิทธิดังกล่าวด้วย ตัวอย่างสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้ เช่น สิทธิเลือกซื้อหุ้น หุ้นกู้แปลงสภาพ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม สิทธิในการออกเสียงที่เป็นไปได้นั้นไม่ใช้ในการพิจารณาอำนาจในการควบคุมเท่านั้น ส่วนการกำหนดส่วนแบ่งผลกำไรในบริษัท ซึ่งบริษัท

ใหญ่จะได้รับนั้นยังคงพิจารณาจากสัดส่วนการถือหุ้นจริงที่บริษัทใหญ่ถืออยู่ในขณะนี้

- มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง ส่วนได้เสียในการร่วมค้า นั้น มีประเด็นสำคัญที่แก้ไขเหมือนกับที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 44 (ปรับปรุง 2550) คือ เรื่องการแสดงวงเงินลงทุน งบการเงินเฉพาะ ซึ่งแสดงด้วยวิธีราคาหุ้น ตลอดจนการพิจารณาถึงการมีอิทธิพลอย่างที่สำคัญ และการมีอำนาจในการควบคุมร่วม ต้องคำนึงถึงสิทธิในการออกเสียงที่เป็นไป ซึ่งสามารถใช้สิทธิ หรือ แปลงสภาพในขณะนั้นด้วย เป็นต้น

ประเด็นที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เป็นเพียงประเด็นสรุปของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีที่สภาวิชาชีพปรับปรุงเท่านั้น สำหรับรายละเอียดของมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับเงินลงทุนท่านอาจติดตามได้ในฉบับต่อไป นอกจากนี้ขณะนี้ สภาวิชาชีพ อยู่ระหว่างการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งวารสารวิชาชีพบัญชี นั้นจะติดตาม จะนำมาเล่าสู่กันฟังในฉบับต่อไป

JAP