



# ก้าวไปกับ “มาตรฐานการบัญชี”

ขณะนี้เรามีมาตรฐานการบัญชีที่ได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการกำกับดูแลประกอบวิชาชีพบัญชี (กกบ.) อีก 3 ฉบับ คือ

1. มาตรฐานการบัญชีที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน
2. มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด
3. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบการเงินระหว่างกาล

มาตรฐานการบัญชีทั้ง 3 ฉบับนี้จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป

ประเด็นสำคัญที่มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวเปลี่ยนแปลงไปจากฉบับเดิมมีดังนี้

## มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน

■ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 (ใหม่) ได้ยกเลิกการแสดงรายได้และค่าใช้จ่ายอย่างใดเป็นรายการพิเศษ และยกเลิกกำไรหรือขาดทุนจากกิจกรรมตามปกติ ซึ่งการยกเลิกรายการดังกล่าวไม่น่าจะมีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินแต่อย่างใด เนื่องจากว่าในมาตรฐานได้มีข้อกำหนดไว้ว่า หากรายการใดๆ ที่กิจการเห็นว่าผลกระทบต่อตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินให้แยกแสดงเป็นรายการหนึ่งต่างหาก

■ ได้มีการให้คำนิยามของคำว่า “ความไม่ครบถ้วนหรือไม่ถูกต้องที่เป็นสาระสำคัญ” ไว้ดังนี้

“ความไม่ครบถ้วนหรือไม่ถูกต้องที่เป็นสาระสำคัญ” หมายถึง การไม่แสดงรายการหรือการแสดงรายการผิดพลาดถือว่ามีความสำคัญหากรายการแต่ละรายการหรือทุกรายการโดยรวมมีผลกระทบต่อตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินที่ใช้งบการเงิน ความมีความสำคัญขึ้นอยู่กับขนาดและลักษณะของการไม่แสดงรายการหรือการแสดงรายการผิดพลาดซึ่งพิจารณาภายใต้สถานการณ์แวดล้อม ทั้งนี้ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาอาจเป็นขนาดหรือลักษณะของรายการหรือทั้งสองอย่างก็ได้

\* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะกรรมการและเลขานุการคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

■ นอกจากนี้ได้มีข้อกำหนดใหม่เกี่ยวกับการจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่ในกรณีที่กิจการมีการต่ออายุหนี้ให้เป็นหนี้สินระยะยาวหรือชำระหนี้โดยการก่อหนี้ระยะยาวใหม่ ซึ่งสัญญาดังกล่าวจัดทำเสร็จสมบูรณ์ภายหลังจากวันที่ในงบการเงินและก่อนวันที่ได้รับการอนุมัติให้ออกงบการเงิน ต้องจัดประเภทหนี้สินหมุนเวียนมาตรฐานฉบับที่ 35 เดิมกิจการสามารถจัดประเภทรายการหนี้สินดังกล่าวเป็นหนี้สินไม่หมุนเวียน

### มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2550) เรื่องนโยบายบัญชี ประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ใหม่) ได้มีการปรับปรุงแก้ไขในประเด็นที่สำคัญดังนี้

■ ได้มีการกำหนดลำดับขั้นตอนของแนวทางปฏิบัติสำหรับกรณีที่ฝ่ายบริหารจำเป็นต้องอ้างอิงและพิจารณาในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีหรือการตีความมาตรฐานการบัญชีเฉพาะเรื่องนั้นๆ โดยกำหนดให้ฝ่ายบริหารต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกนโยบายบัญชีที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีคุณลักษณะที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน และมีความน่าเชื่อถือ ทั้งนี้การใช้ดุลยพินิจดังกล่าว ฝ่ายบริหารอาจอ้างอิงและพิจารณาการใช้นโยบายบัญชีจากข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการบัญชีหรือการตีความมาตรฐานการบัญชีที่ได้รับเรื่องที่เกี่ยวข้อง คล้ายคลึงกัน และเกี่ยวข้องกัน หากไม่มีก็อาจอ้างอิงจากคำนิยาม เกณฑ์การรับรู้รายการ และแนวคิดการวัดมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี ทั้งนี้ฝ่ายบริหารอาจพิจารณาจากประกาศที่ออกล่าสุดของหน่วยงานอื่นที่ใช้แนวคิดคล้ายกัน และวิธีปฏิบัติที่เป็นที่ยอมรับในอุตสาหกรรม

■ ได้มีการยกเลิกหลักการของข้อผิดพลาดที่สำคัญ (Fundamental Errors) และได้มีการกำหนดคำนิยามของข้อผิดพลาดในงวดก่อน ไว้ดังนี้

“ข้อผิดพลาดในงวดก่อน” หมายถึง การละเว้นและการแสดงรายการผิดพลาดในงบการเงินของกิจการใน

งวดก่อนๆ อันเกิดจากการใช้อย่างผิดพลาดหรือการไม่ใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือซึ่ง

(1) มีอยู่ในงบการเงินของงวดก่อนที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่

(2) สามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าสามารถหาข้อมูลได้ และนำมาใช้ในการจัดทำและการแสดงรายการในงบการเงิน

ข้อผิดพลาดในกรณีนี้ให้นโยบายการบัญชีมาใช้ดังกล่าวรวมถึงผลกระทบจากการคำนวณผิดพลาด ข้อผิดพลาดจากการใช้นโยบายการบัญชี การมองข้ามหรือการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาด และการทุจริต

ในกรณีที่บริษัทมีข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในงวดก่อน มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ใหม่) กำหนดให้ใช้วิธีการปรับย้อนกลับในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่ หลังจากที่พบข้อผิดพลาด โดยกิจการต้องปรับงบการเงินงวดก่อนที่นำมาเปรียบเทียบเสมือนหนึ่งว่า ข้อผิดพลาดได้ถูกแก้ไขในงวดบัญชีที่ข้อผิดพลาดได้เกิดขึ้น เว้นแต่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ เนื่องจากไม่สามารถระบุจำนวนเงินและผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้

■ มีการกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับ การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ สำหรับการยกเว้นการแก้ไขข้อมูลเปรียบเทียบเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน โดยได้ให้คำนิยามไว้ดังนี้

“การไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ” หมายถึง การที่กิจการไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนด หลังจากที่ได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลทุกประการแล้ว เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีจะถือว่าเป็นกิจการไม่สามารถนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติกับงบการเงินงวดก่อน หรือไม่สามารถปรับงบการเงินย้อนหลังเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดได้ ถ้าเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) กิจการไม่สามารถระบุผลกระทบที่เกิดจากการนำนโยบายบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือปรับงบการเงินย้อนหลังได้

(2) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ข้อสมมติที่เกี่ยวกับความตั้งใจของฝ่ายบริหารในช่วงเวลาดังกล่าว

(3) การนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลังนั้นต้องใช้ประมาณการที่สำคัญและเป็นไปไม่ได้ที่จะแยกข้อมูลที่มีความแน่นอนออกจากประมาณการเหล่านั้น

ก) ให้หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ ณ วันที่รับรู้ วัตถุประสงค์ หรือเปิดเผยข้อมูล

ข) ควรมีอยู่ ณ วันที่อนุมัติให้ออกงบการเงินของงวดก่อน

■ มีการกล่าวถึงข้อยกเว้นในการรวมผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีที่มีต่อผลกำไรหรือขาดทุน โดยกล่าวว่าการเปลี่ยนแปลงประมาณการที่ทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินเพื่อขึ้นหรือมีผลต่อรายการในส่วนของเจ้าของ ให้กิจการรับรู้ผลกระทบดังกล่าวในยอดคงเหลือของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือส่วนของเจ้าของที่เกี่ยวข้องในงวดบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลง

■ มีข้อกำหนดว่า ในกรณีที่กิจการยังไม่ได้นำมาตราฐานการบัญชี หรือการตีความมาตรฐานบัญชีฉบับใหม่ที่ประกาศใช้แล้วแต่ยังไม่มีผลบังคับใช้มาถือปฏิบัติ กิจการต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงที่กิจการยังไม่นำมาตราฐานการบัญชี หรือการตีความมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่มาถือปฏิบัติ และ ข้อมูลที่ทราบหรือข้อมูลที่ประมาณได้อย่างสมเหตุสมผลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินผลกระทบที่เป็นไปได้จากการนำมาตราฐานการบัญชี หรือการตีความตามมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่มาถือปฏิบัติ ต้องบการเงินในงวดที่เริ่มนำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่มีการประกาศใช้มาถือปฏิบัติ

## มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 (ปรับปรุง 2550) งบการเงินระหว่างกาล

สำหรับมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ IAS ไม่ใช้เป็นการแก้ไขใหม่แต่อย่างใด สภาวิชาชีพบัญชี ได้มีการปรับปรุงถ้อยคำใหม่เท่านั้น

นอกจากมาตรฐานการบัญชีทั้งฉบับดังกล่าวข้างต้น เมื่อวันที่ 20 กรกฎาคม 2550 สภาวิชาชีพบัญชี ได้มีประกาศ ฉบับที่ 21/2550 เรื่อง งดออกเวียนการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี จำนวน 8 ฉบับ คือ

1. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง “การเสนอข้อมูลทางการเงินในงบกำไรส่วนงาน
2. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 25 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง “งบกระแสเงินสด”
3. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง “การด้อยค่าของสินทรัพย์”
4. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ”
5. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 45 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง “เงินลงทุนในบริษัทร่วม”
6. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 46 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง “ส่วนได้เสียในการร่วมค้า”
7. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 47 เรื่อง “การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน”
8. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 48 เรื่อง “การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน”

ในช่วงครึ่งปีท้ายของปี 2550 สภาวิชาชีพบัญชี จะมีการประกาศมาตรฐานการบัญชีที่มีการปรับปรุงใหม่ออกมาอีก ซึ่งวารสารวิชาชีพบัญชี (JAP) จะนำมา Update ให้ท่านทราบในฉบับต่อไป