

การนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมมาใช้ในประเทศไทยในมุมมองของผู้สอบบัญชี

สุภาภรณ์ กุศลสัตย์*

ดร.เสาวนีย์ ลิขณวัฒน์**

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

United Nations Conference on Trade and Development หรือ UNCTAD ได้ศึกษารูปแบบของการรายงานทางการเงินที่เหมาะสมกับกิจการ SMEs โดยมีแนวคิดที่ว่ามาตรฐานการบัญชีเพียงรูปแบบเดียวไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้กับทุกธุรกิจ เนื่องจากกิจการขนาดใหญ่มีรายการค้าที่มีความยุ่งยาก และความซับซ้อนมากกว่ากิจการ SMEs รวมทั้งความต้องการใช้ข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินสำหรับธุรกิจในแต่ละขนาดมักจะมี ความแตกต่างกัน นอกจากนี้การบังคับใช้ข้อกำหนดของกิจการขนาดใหญ่กับมาใช้กับกิจการขนาดย่อมอาจเป็นอุปสรรคในการพัฒนาธุรกิจ SMEs ซึ่งเป็นกิจการที่มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจของประเทศได้ IASB จึงนำแนวคิดดังกล่าวมาศึกษาถึงความเหมาะสมในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการ SMEs และการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับนั้นจะส่งผลกระทบต่อนักบัญชี ผู้สอบบัญชี และผู้ใช้งบการเงินจำนวนมาก จากการศึกษาข้อมูลจากแนวความคิดเบื้องต้นสำหรับมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการ SMEs (Discussion Paper: Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities) เพื่อรับฟังความคิดเห็นของ

* บัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

** รองศาสตราจารย์ประจำ ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บุคคลากรทางด้านบัญชีของแต่ละประเทศถึงความเป็นไปได้และความเหมาะสมของมาตรฐานฉบับนี้ ผลการศึกษาที่ได้นั้นพบว่ามีความคิดเห็นที่หลากหลายในเรื่องเกณฑ์ที่ใช้กำหนดองค์กรว่าเป็น SME รูปแบบของมาตรฐานการรับรู้รายการและมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูลที่เหมาะสมกับกิจการ SMEs (IASB, 2004)

การให้ความสำคัญกับการบัญชีสำหรับกิจการ SMEs ในประเทศไทยจะเห็นได้จากการให้ยกเว้นการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี 7 ฉบับสำหรับกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด แต่เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีโดยอิงกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS หรือ IFRS ในปัจจุบัน) ดังนั้นการออกมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสำหรับ SMEs ก็จะมีผลกระทบต่อการบัญชีของไทยเช่นเดียวกัน มาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs จึงเป็นมาตรฐานที่นำเสนอในฉบับหนึ่งที่จะเป็นประโยชน์ในทางปฏิบัติในประเทศไทย โดยจากการศึกษาและค้นคว้าข้อมูลเบื้องต้นยังไม่พบงานวิจัยของไทยที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจความคิดเห็นถึงความเป็นไปได้ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้โดยตรง มีเพียงความคิดเห็นเรื่องผลกระทบจากการผ่อนปรนมาตรฐานการบัญชี 7 ฉบับสำหรับกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัดที่ใกล้เคียงที่สุด ดังนั้น ผู้วิจัยจึงให้ความสนใจที่จะศึกษาความคิดเห็นและความเป็นไปได้ในการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาใช้ในประเทศไทย

วัตถุประสงค์และประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

จากการวิจัย

งานวิจัยนี้จัดตั้งขึ้นเพื่อรวบรวมความคิดเห็นและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นก่อนประเด็นต่างๆ ที่ได้จากงานวิจัยไปเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนามาตรฐานการบัญชีของไทยสำหรับ SMEs โดยยึดมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ที่ออกโดย IASB เป็นหลัก เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องได้เตรียมความพร้อมก่อนประกาศใช้มาตรฐานฉบับดังกล่าวและ

เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มีความเหมาะสมต่อประเทศไทยมากที่สุด ซึ่งสามารถสรุปประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากงานวิจัยได้ดังต่อไปนี้

1. เพื่อประเมินถึงความรู้ และ ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ก่อนนำความรู้ความเข้าใจดังกล่าวมาพิจารณาว่ามาตรฐานการบัญชีดังกล่าวมีความเหมาะสมกับสภาพแวดล้อมทางการบัญชีของประเทศไทยหรือไม่
2. เพื่อประเมินความคิดเห็นของผู้สอบบัญชีถึงความเป็นไปได้ และความเหมาะสมที่จะนำมาตรฐานสำหรับ SMEs มาประยุกต์ใช้ในประเทศไทย
3. เพื่อสรุปปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชี SMEs มาใช้ในประเทศไทย และหาทางป้องกันปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น
4. เพื่อสรุปความคิดเห็นถึงเกณฑ์ที่เหมาะสมในการแบ่งประเภทของกิจการเป็นกิจการขนาดใหญ่และกิจการ SMEs
5. เพื่อประเมินความคิดเห็นสำหรับรูปแบบของมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs
6. เพื่อประเมินความเห็นของผู้สอบบัญชีถึงข้อบ่งชี้สำหรับการใช้มาตรฐานว่าควรบังคับใช้ หรือเป็นทางเลือกให้กิจการ SMEs ได้ตัดสินใจว่าจะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์หรือเลือกใช้มาตรฐานฉบับนี้

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องและการทบทวนวรรณกรรม

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยได้แก่ทฤษฎีว่าด้วยความเป็นองค์กรอันชอบธรรม (Institutional Legitimacy Theory) ที่บ่งบอกว่าหน่วยงานหรือองค์กรต่างๆ ต้องการได้รับการยอมรับในสังคมโดยชอบธรรม (Wallace, 1990)¹ นอกจากนี้ Mattews and Perera (1996: 117)² ได้กล่าวถึงปัจจัยทางการเมืองในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (Political nature of standard setting) ว่ามาตรฐานการ

1, 2 อ้างถึงในลภินี ทัศนพงศาภูล, 2548, น.21

บัญชีเป็นการวางกฎเกณฑ์ควบคุมการปฏิบัติ การกำหนดมาตรฐานการบัญชีจึงเป็นกระบวนการทางการเมืองและลัทธิ ทัศนพงศากุล (2548 น.21) อธิบายถึงทฤษฎีว่าด้วยผลกระทบทางเศรษฐกิจและการเงิน (Economic and financial consequences) ซึ่งคำนึงถึงผลประโยชน์ของแต่ละบุคคลเป็นหลักจากการบังคับใช้มาตรฐาน แนวคิดของทั้งสามทฤษฎีนี้นำไปสู่การคาดการณ์ว่า IASB พยายามที่จะทำให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้รับความพอใจสูงสุด โดยบุคคลที่ได้รับผลกระทบจากการบังคับใช้ของมาตรฐานไม่ว่าจะเป็นบริษัท นักลงทุน หรือผู้สอบบัญชีและอื่นๆ ต่างพยายามที่จะทำให้ผู้กำหนดมาตรฐานพัฒนามาตรฐานที่เป็นประโยชน์ต่อตนเอง โดยที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการกำหนดมาตรฐานพยายามจัดทำโดยคำนึงถึงความต้องการที่หลากหลายของผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้นระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องจากการบังคับใช้มาตรฐานดังกล่าว นอกจากนี้การใช้หลักการเปรียบเทียบต้นทุนและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ (Cost-benefit analysis) ในการเลือกแต่ละทางเลือกโดยพิจารณาที่ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับมากกว่าต้นทุนที่อาจเกิดขึ้น ก็เป็นอีกหลักการหนึ่งที่ถูกกำหนดมาตรฐานควรคำนึงถึง

การทบทวนวรรณกรรม

1. คำนิยามของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)

และเกณฑ์การแบ่งประเภทธุรกิจ

จากการศึกษาการกำหนดเกณฑ์ที่ใช้แบ่งกิจการ SMEs ของหน่วยงานต่างๆ พบว่า หน่วยงานใช้เกณฑ์เชิงปริมาณเพียงอย่างเดียว หรือใช้ทั้งเกณฑ์เชิงคุณภาพเพียงอย่างเดียว หรือใช้ทั้งเกณฑ์เชิงปริมาณและเชิงคุณภาพประกอบกัน ซึ่งในกันนี้จะสรุปเกณฑ์ที่หน่วยงานหลักที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจกำหนดมาตรฐานการบัญชีใช้ในการกำหนดรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ SMEs ได้แก่

เกณฑ์ของ UNCTAD (ISAR ,2002 อ้างถึงในกรมทะเบียนการค้า สำนักกำกับดูแลธุรกิจ กลุ่มงานพัฒนา

ระบบและมาตรฐานวิชาชีพ, 2545) กล่าวว่าตามมติของประชุม ISAR ครั้งที่ 17 ได้สรุปเรื่องการให้คำนิยามธุรกิจขึ้นอยู่กับแต่ละประเทศที่จะกำหนดประเภทของ SMEs ตามความเหมาะสมและความจำเป็น และให้ความหมายเพิ่มเติมของกิจการแต่ละระดับดังนี้

ระดับที่ 1 : ครอบคลุมกิจการทุกระดับ ซึ่งออกหลักทรัพย์จำหน่ายให้สาธารณชน หรือเป็นกิจการที่กระทบต่อผลประโยชน์ที่สำคัญของสาธารณชน และมีพนักงานจำนวนมาก

ระดับที่ 2 : ประกอบธุรกิจที่มีความสำคัญ แต่ไม่ใช่กิจการที่ออกหลักทรัพย์จำหน่ายให้สาธารณชน

ระดับที่ 3 : ประกอบด้วยกิจการขนาดเล็ก โดยเจ้าของบริหารงานเองและมีพนักงานสองสามคน กิจการเพิ่งจัดตั้งใหม่หรือเพิ่งเข้าสู่ระบบเศรษฐกิจที่เป็นทางการ

ความหมายโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB, 2549) กำหนดว่า SMEs หมายถึง บริษัทที่

ก) ไม่มีผลกระทบต่อสาธารณะ (Non-public accountability)

ข) จัดทำงบการเงินเพื่อเผยแพร่ด้วยวัตถุประสงค์โดยทั่วไปต่อบุคคลภายนอก ตัวอย่างของบุคคลภายนอกให้รวมถึงเจ้าของที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการบริหารงาน เจ้าหนี้ และบริษัทจัดลำดับความน่าเชื่อถือ

ทั้งนี้ กิจการจะถือว่ามิผลกระทบต่อสาธารณะ (Public accountability) เมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้

(1) กิจการที่ได้ยื่นเอกสารหรืออยู่ระหว่างการยื่นเอกสารงบการเงินให้กับคณะกรรมการ (Securities Commission) หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นโดยมีวัตถุประสงค์ในการออกเครื่องมือทางการเงินประเภทใดประเภทหนึ่งในตลาดสาธารณะ (public market)

(2) กิจการถือสินทรัพย์ในฐานะผู้ดูแลผลประโยชน์ของบุคคลอื่น เช่น ธนาคาร กิจการประกันภัย นายหน้าตัวแทนขายหลักทรัพย์ กองทุนสำรอง

2. ที่มาและเหตุผลของการมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs

จากการรวบรวมผลการศึกษาศึกษาสามารถสรุปถึงที่มาและเหตุผลที่ควรมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs โดยเฉพาะ ดังต่อไปนี้

(1) มาตรฐานการบัญชีที่ใช้ในปัจจุบันไม่เหมาะกับกิจการ SMEs เพราะลักษณะของกิจการ SMEs กับบริษัทขนาดใหญ่ในตลาดหลักทรัพย์มีลักษณะ ขอบบังคับหรือกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่ไม่เหมือนกัน

(2) มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้นได้จัดทำขึ้นเพื่อการตัดสินใจของผู้ลงทุนในตลาดทุนเป็นหลัก ทำให้ในบางครั้งมาตรฐานการบัญชีอาจมีความขัดแย้งกับกฎหมายที่ประเทศที่กำลังพัฒนาใช้อยู่และไม่เหมาะกับกิจการ SMEs มาตรฐานการบัญชีจากประเทศที่พัฒนาแล้วจะมีความซับซ้อน และให้ความสำคัญกับการใช้วิจารณญาณของนักบัญชี แต่นักบัญชีในประเทศที่กำลังพัฒนา หรือของกิจการ SMEs อาจมีปัญหาในการปฏิบัติตามมาตรฐาน เพราะความรู้ที่มีอย่างจำกัด

(3) ความแตกต่างของกลุ่มผู้ใช้งบการเงิน และความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงิน ผู้ใช้งบการเงินของกิจการ SMEs จำกัดวงแคบกว่ากิจการขนาดใหญ่

(4) ต้นทุนในการจัดทำงบการเงินไม่คุ้มกับประโยชน์ที่จะได้รับ

(5) การปฏิบัติตามมาตรฐานที่มีอยู่จะไปอาจเป็นผลให้เกิดต้นทุนค่าเสียโอกาสและต้นทุนอื่นๆ เช่น ความเสียหายจากการต้องเปิดเผยข้อมูลมากเกินไป เป็นต้น

ขณะเดียวกัน เหตุผลที่ไม่ต้องการให้มีรายงานทางการเงินที่แตกต่างกัน สรุปได้ดังนี้

(1) ความเป็นมาตรฐานและการเปรียบเทียบกันได้ของรายงานทางการเงินลดลง

(2) คุณภาพและความน่าเชื่อถือของงบการเงินลดลง

(3) ประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจลดลง เพราะงบการเงินที่แตกต่างอาจให้แค่ข้อมูลที่ต้องการบางส่วนเท่านั้น และปกป้องผลประโยชน์แก่กลุ่มคนบางกลุ่ม

(4) ความเสี่ยงของการมีผู้ประกอบวิชาชีพสองระดับ

(5) เป็นช่องทางในการเลือกปฏิบัติเพื่อตัดวงงบการเงิน

3. มาตรฐานการบัญชีทั่วไป

จากการศึกษาพบว่ามาตรฐานการบัญชีที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

(1) สามารถสะท้อนภาพของกิจการได้อย่างเหมาะสม การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ และเป็นทางออกของการยอมรับให้มีมาตรฐานการบัญชีที่ต่างกันสำหรับแต่ละประเทศ โดยมีการศึกษา วิจัยอย่างจริงจัง และรอบคอบ โดยผู้รู้ที่มีความสามารถและประสบการณ์ มีความเป็นอิสระ และมีกระบวนการที่โปร่งใส ชัดเจน พิสูจน์หรือสนับสนุนได้ด้วยหลักฐาน การจัดทำมาตรฐานการบัญชีควรคำนึงถึงผลในเชิงปฏิบัติด้วย

(2) มีการพัฒนาและปรับปรุงเพื่อช่วยแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจโดยจัดทำให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ข้อมูลทางบัญชีการเงินที่มีประโยชน์ จะทำให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้มีส่วนได้เสียสามารถตัดสินใจลงทุนได้ดียิ่งขึ้น

(3) ควรสอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่มีอยู่ของแต่ละประเทศ มิฉะนั้น การบัญชีอาจไม่สามารถทำหน้าที่ในการสะท้อนฐานะการเงินและผลการดำเนินงานต่อผู้ใช้งบการเงินได้อย่างถูกต้อง

(4) ควรมีความยืดหยุ่นในระดับหนึ่งเพื่อจะได้สามารถนำไปประยุกต์ใช้กับแต่ละกิจการได้อย่างเหมาะสม แต่ไม่ควรระบุทางเลือกไว้มากเกินไปจนเกิดเป็นช่องโหว่ในการตกแต่งงบการเงิน

4. ความคืบหน้าของการจัดทำมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม

วัตถุประสงค์ของการจัดทำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้นต้องการให้เหมาะสมกับทุกประเทศและทุกกิจการ (Fit for all) แต่จากการศึกษาความแตกต่างกันของกิจการทำให้ IASB ได้เปลี่ยนแปลงความคิดเดิม จึงได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ขึ้น ซึ่งมีขั้นตอนการดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) มิถุนายน 2547 IASB ได้จัดทำข้อหารือเกี่ยวกับร่างมาตรฐานสำหรับ SMEs เพื่อรวบรวมความคิดเห็นจากประเทศต่างๆ ว่าควรพัฒนามาตรฐานสำหรับ SMEs หรือไม่ รวมถึงประเด็นอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ผลจากการสอบถามความคิดเห็นพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่สนับสนุนการพัฒนามาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs และต้องการให้เป็นมาตรฐานที่แตกต่างหากจากมาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์

(2) เมษายน 2548 คณะทำงานของ IASB ได้ออกแบบสอบถามเพื่อสำรวจถึงประเด็นด้านการปรับปรุงการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าสำหรับ SMEs ซึ่งสามารถสรุปแนวทางได้ดังนี้

(2.1) ยกเลิกมาตรฐานการบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการ SMEs

(2.2) ลดทางเลือกของมาตรฐานการบัญชีเพื่อลดความสับสนในการเลือกใช้

(2.3) ปรับปรุงการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าให้ง่ายขึ้น

(3) สิงหาคม 2549 ได้ออกร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ซึ่งเป็นร่างมาตรฐานสำหรับเจ้าหน้าที่กำหนดมาตรฐานเท่านั้น และมีการแก้ไขเพิ่มเติม พฤศจิกายน 2549

(4) กุมภาพันธ์ 2550 ได้ออกร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ฉบับที่เผยแพร่ให้สาธารณชนได้ร่วมแสดงความคิดเห็น

5. ประเทศไทยกับการบัญชีสำหรับ SMEs

จากวิกฤตเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นกลางปี 2540 ทำให้รัฐบาลให้ความสำคัญกับกิจการขนาดกลางและย่อมมากขึ้น โดยการให้ความช่วยเหลือหรือสนับสนุนด้านต่างๆ อย่างเป็นระบบและต่อเนื่อง เพื่อสร้างความแข็งแกร่งให้กิจการเหล่านี้ ซึ่งถือเป็นพื้นฐานสำคัญของระบบเศรษฐกิจของประเทศ

ในด้านบัญชี สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2544) ได้ออกประกาศ ฉบับที่

004/2544-2546 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2544 เรื่อง มาตรฐานการบัญชีที่ยกเว้นการบังคับใช้กับกิจการที่ประกอบธุรกิจมหาชน จำกัด จำนวน 7 มาตรฐานเนื่องจากมาตรฐานดังกล่าวไม่จำเป็นสำหรับกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน จำกัด ได้แก่

ฉบับที่ 24 การเสนอข้อมูลทางการเงินนอกตามส่วนงาน

ฉบับที่ 25 งบกระแสเงินสด

ฉบับที่ 36 การต่อยค่าของสินทรัพย์

ฉบับที่ 44 งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย

ฉบับที่ 45 การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม

ฉบับที่ 47 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ฉบับที่ 48 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครือข่ายทางการเงิน

เมื่อวันที่ 20 กรกฎาคม 2550 มีประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 21/2550 เรื่อง การยกเว้นการบังคับใช้

มาตรฐานการบัญชี ให้ยกเว้นมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 “การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในกิจการร่วมค้า” เพิ่มเติมอีก 1 ฉบับ

นอกจากนี้ประเทศไทยได้เข้าร่วมแสดงความคิดเห็นในเรื่องการพัฒนามาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs อย่างต่อเนื่อง และในปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีได้จัดตั้งคณะกรรมการเพื่อร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs เพื่อพัฒนามาตรฐานฉบับนี้ให้เหมาะสมกับประเทศไทยมากที่สุดต่อไป

ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

พัชรียา สุตปาน และคณะ (2546) ได้ศึกษาในโครงการวิจัยเรื่องผลกระทบจากการผ่อนปรนการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี 7 ฉบับกับธุรกิจที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน จำกัด ได้สรุปผลการวิจัยว่า การออกประกาศผ่อนปรนการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี 7 ฉบับกับธุรกิจที่มีใช้

บริษัทมหาชนจำกัดนั้น มีผลน้อยมากต่อแนวทางการนำเสนอและการเปิดเผยข้อมูล ยกเว้นมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 48 และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 ความคิดเห็นส่วนใหญ่เห็นด้วยที่ควรมีการผ่อนปรน ประโยชน์จากการผ่อนปรนลำดับแรกได้แก่ความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ แต่ปัญหาลำดับแรกที่ได้จากการศึกษาได้แก่ความสมบูรณ์ของข้อมูลลดลง ความคิดเห็นส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยที่หยักเว้นมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 25

Gerhardy (2006) ได้ศึกษาถึงต้นทุนและประโยชน์ของการที่ประเทศออสเตรเลียใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ โดยศึกษาจากนิตยสารวิชาการและบทความต่างๆ ที่สรุปถึงประโยชน์ที่ได้รับและต้นทุนจากการปฏิบัติตาม Full IFRS แต่ในที่สุดไม่สามารถสรุปได้ว่าการนำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้นั้นจะมีประโยชน์หรือต้นทุนมากกว่า เพราะแต่ละงานวิจัยจะอ้างถึงหลักฐานเฉพาะของผู้ทำวิจัยเท่านั้น

Chand, Patel and Cummings (2006) ได้ศึกษาความเกี่ยวข้องของมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม โดยเลือกศึกษาในกลุ่มประเทศแปซิฟิกใต้ซึ่งได้แก่ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ฟิจิ และปาปัวนิวกินี ซึ่งจากการวิจัยพบว่ามาตรฐานการบัญชี SMEs มีความแตกต่างกันของแต่ละประเทศ จึงเสนอให้มีการแบ่งมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs เป็นสองระดับได้แก่มาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs สำหรับประเทศพัฒนาแล้วกับประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งควรมีความแตกต่างกัน ไม่เช่นนั้นมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้จะไม่มีประสิทธิภาพในการนำมาปฏิบัติ

วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้ได้รับรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถาม ซึ่งสร้างขึ้นมาจากกรอบทฤษฎีทวนวรรณกรรม และผ่านการทดสอบ (pre-test) โดยผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีจำนวน 20 ตัวอย่าง กลุ่มประชากรที่สนใจศึกษา คือผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในจังหวัดกรุงเทพมหานคร เนื่องจากผู้สอบบัญชีเป็นกลุ่มของผู้ที่มีความรู้

ความสามารถและมีเกียรติภูมิในวิชาชีพที่สามารถทำให้สังคมทราบว่าข้อมูลการเงินที่สังคมใช้เป็นหลักฐานการตัดสินใจแสดงถึงภาพที่ครบถ้วนและถูกต้องตามที่ควรถึงสิ่งที่กำลังเกิดขึ้นในกิจการ (อังครัตน์ พริยกุลวิชัย, 253, น.60-64) จึงเป็นกลุ่มบุคคลที่สำคัญที่จะสามารถร่วมประเมินว่ามาตรฐานการบัญชีดังกล่าวมีความเป็นกลางและเที่ยงธรรม ในการทำให้บุคคลที่เกี่ยวข้องถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทสามารถอย่างถูกต้อง เพียงพอที่จะให้ผู้ใช้งบการเงินนั้นมาใช้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ โดยผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามด้วยตนเองและส่งทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์จำนวน 400 ตัวอย่าง และใช้ข้อมูลทุติยภูมิจาก การศึกษาเอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผลที่ได้จะถูกนำมาใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ (Statistical analysis) โดยเน้นสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics)

สรุปผลการวิจัย

ผลการศึกษาที่ได้จากการรวบรวมความคิดเห็นจากแบบสอบถามของผู้สอบบัญชีในจังหวัดกรุงเทพมหานคร พบว่ามีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวน 251 ราย (ร้อยละ 62.75) โดยส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง (ร้อยละ 75.70) อายุอยู่ในช่วงระหว่าง 25 - 35 ปี (ร้อยละ 61.35) จบการศึกษาในระดับปริญญาตรี (ร้อยละ 66.00) มีประสบการณ์การทำงาน 3-6 ปี (ร้อยละ 36.65) มีตำแหน่งการทำงานต่ำกว่าหัวหน้าสายการตรวจสอบ (ร้อยละ 41.83) และส่วนใหญ่ยังไม่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ร้อยละ 63.35) กิจการที่เคยตรวจสอบส่วนใหญ่ได้แก่บริษัทจำกัดที่ไม่มีสาขาในต่างประเทศ และบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งกลุ่มตัวอย่างนี้ไม่เคยศึกษาเรื่องมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ถึงร้อยละ 54.18

1. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นในการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาใช้ในประเทศไทย กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เห็นด้วยที่ควรมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ในประเทศไทย (ร้อยละ 72.91)

โดยเหตุผลส่วนใหญ่ที่เห็นควรให้นำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาปฏิบัติในประเทศไทย ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่เหมาะสมกับทุกกิจการ จึงควรมีการปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับ SMEs โดยเฉพาะและผู้สอบบัญชีเห็นว่ากลุ่มของผู้ใช้งบการเงินของ SMEs ต่างจากกิจการขนาดใหญ่ ดังนั้น ความต้องการข้อมูลในงบการเงินของผู้ใช้งบการเงินของ SMEs ไม่มากเท่ากิจการขนาดใหญ่ ทำให้การบัญชีสำหรับ SMEs ไม่จำเป็นต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเต็มเหมือนกิจการขนาดใหญ่ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์จะทำให้กิจการมีต้นทุนที่ไม่คุ้มค่ากับผลประโยชน์ที่กิจการจะได้รับ

2. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์ในการแบ่งประเภท SMEs

จากผลการวิจัยพบว่าส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการกำหนดคำนิยามตาม IASB ที่คำนึงถึงผลกระทบต่อสาธารณะเป็นเกณฑ์ (ร้อยละ 68.92) และเปิดโอกาสให้แต่ละประเทศกำหนดหลักเกณฑ์อื่นขึ้นเอง (ร้อยละ 64.94) เนื่องจากแต่ละประเทศมีความแตกต่างของสภาพเศรษฐกิจ ลักษณะธุรกิจ ความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงิน

เป็นต้น แต่อาจมีปัญหาในการระบุว่าการใดเป็นกิจการที่มีผลกระทบต่อสาธารณะ เนื่องจากผลการวิจัยที่ได้รับความเห็นที่หลากหลาย ซึ่งข้อสรุปส่วนใหญ่ยังคงมองว่ากิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ กิจการที่มีหุ้นที่ดูแลผลประโยชน์ให้กับบุคคลภายนอก เช่น ธนาคาร หรือธุรกิจประกันภัย และกิจการที่ออกตราสารการเงิน เป็นกิจการที่มีผลกระทบต่อสาธารณะ ไม่ควรที่จะใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs เป็นต้น

การกำหนดเกณฑ์ทางตัวเลข (size test) นั้นพบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามมีความเห็นที่หลากหลาย ความเห็นส่วนใหญ่เลือกใช้รายได้รวม สินทรัพย์รวมไม่เกิน 50 ล้านบาท (ร้อยละ 33.86 และ 36.25 ตามลำดับ) เป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทซึ่งสอดคล้องกับการทบทวนวรรณกรรมที่พบว่าแต่ละหน่วยงาน แต่ละประเทศมีเกณฑ์การแบ่งกิจการ และเงื่อนไขในการแบ่งประเภทกิจการที่แตกต่างกัน ความหลากหลายของแนวคิดนี้ทำให้หน่วยงานกำหนดมาตรฐานการบัญชีของไทย และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต้องกำหนดเกณฑ์ที่ชัดเจนและเหมาะสมกับประเทศไทยที่สุดต่อไป

- เกณฑ์ที่แต่ละหน่วยงานใช้แยก SMEs สามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

เกณฑ์ที่ใช้	ผลการวิจัย	มาตรฐานไทย	IFRS for SMEs	UNCTAD
เชิงคุณภาพ	- ผลกระทบต่อสาธารณะ - ไม่มีผลกระทบ	- บริษัทมหาชน จำกัด - บริษัทอื่น	- ผลกระทบต่อสาธารณะ - ไม่มีผลกระทบ	- บริษัทที่ซื้อขายในตลาดสาธารณะ - บริษัทนอกตลาดแต่มีความสำคัญ - บริษัทขนาดเล็ก
เชิงปริมาณ	ให้แต่ละประเทศกำหนด แต่ส่วนใหญ่ใช้สินทรัพย์รวมไม่เกิน 50 ล้านบาท	ไม่กำหนด	ให้แต่ละประเทศกำหนด	ใช้จำนวนพนักงานเป็นเกณฑ์แบ่ง

3. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs

ผลการวิจัยพบว่าความคิดเห็นส่วนใหญ่เห็นว่าการจัดทำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ควรเลือกใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมที่มีอยู่บางฉบับที่สอดคล้องกับ SMEs (ร้อยละ 41.53) ในสรุปความคิดเห็นเกี่ยวกับรายงานทางการเงินที่ควรมีสำหรับ SMEs พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่ารายงานทางการเงินที่ควรมีได้แก่ งบดุล งบกำไรขาดทุน รองลงมาคืองบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น และมีส่วนน้อยที่เห็นว่าควรจะมีงบกระแสเงินสด และงบการเงินรวม

ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นว่ามาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ควรกำหนดให้เป็นทางเลือกเนื่องจากมีเหตุผลว่า SMEs นั้นสามารถเติบโตเป็นกิจการขนาดใหญ่ได้ในอนาคต หมายความว่าถ้า SMEs ใดพร้อมจะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์ก็ควรที่จะอนุญาตให้ปฏิบัติได้เพราะคุณภาพของข้อมูลจะมากกว่า และถ้าในอนาคต SMEs เติบโตเป็นกิจการ

ขนาดใหญ่ซึ่งจะถูกบังคับให้ใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์ กิจการดังกล่าวก็จะพร้อมกับการเปลี่ยนแก้ไขให้อย่างไม่มีปัญหา

ผู้วิจัยได้ตั้งคำถามเพื่อให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นเกี่ยวกับคุณสมบัติทั่วไปของมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs จากผลการศึกษาพบว่าการกำหนดมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs นั้นควรคำนึงถึงความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงินเป็นลำดับแรก คุณสมบัติที่มีความสำคัญลำดับถัดมาได้แก่ งบการเงินที่จัดทำจากมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs จะต้องให้ข้อมูลที่โปร่งใสและเป็นประโยชน์ต่อผู้บริหารในการตัดสินใจประกอบการบริหาร และมาตรฐานการบัญชีที่ใช้ควรที่จะเข้าใจง่ายและไม่ซับซ้อน

จากการศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับการพัฒนามาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs นั้นสามารถสรุปได้ว่าผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นว่า มาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่บางฉบับสามารถบังคับใช้เป็นมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ได้ ถ้าเหมาะสม ซึ่งสามารถเปรียบเทียบผลงานวิจัยกับความคิดเห็นของหน่วยงานที่สำคัญได้ดังต่อไปนี้

ผลการวิจัย 5 ลำดับแรก	UNCTAD (SMEGA Level 2)	IFRS for SMEs
TAS#37 การรับรู้รายได้	<input type="checkbox"/>	ไม่ได้กล่าวถึง
TAS#52 เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล	<input type="checkbox"/>	
TAS#38 กำไรต่อหุ้น	<input type="checkbox"/>	
TAS#31 สินค้าคงเหลือ	<input type="checkbox"/>	
TAS#32 ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	<input type="checkbox"/>	

ความคิดเห็นลำดับถัดมาเห็นว่าควรที่จะปรับปรุงมาตรฐานฉบับเดิมบางฉบับเพื่อให้เหมาะกับ SMEs เช่น

การทำให้ง่ายขึ้น หรือลดทางเลือกเพื่อไม่ให้เกิดความสับสนของผู้ทำบัญชี และผู้ใช้งบการเงินของ SMEs เป็นต้น

ผลการวิจัย 5 ลำดับแรก	IFRS for SMEs	UNCTAD (SMEGA Level 2)
TAS#35 การนำเสนองบการเงิน	<input type="checkbox"/>	ไม่ใช้คำว่า
TAS#14 การวิจัยและพัฒนา	<input type="checkbox"/>	
TAS#34 การบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา	<input type="checkbox"/>	
TAS#29 การบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว	<input type="checkbox"/>	
TAS#33 ต้นทุนการกู้ยืม	<input type="checkbox"/>	

ความคิดเห็นที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าควรที่จะจัดทำมาตรฐานการบัญชีบางฉบับใหม่เพื่อให้เหมาะสมกับ SMEs 5 ลำดับแรกได้แก่

- มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 34 การบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา
- มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 การนำเสนองบการเงิน
- มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

■ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธนาคารและสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกัน และ

■ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 การวิจัยและพัฒนา
 ความเห็นเห็นว่าไม่ควรที่จะนำมาตรฐานการบัญชีของไทยที่ใช้ข้อได้เปรียบฉบับมาใช้กับ SMEs เนื่องจากไม่เหมาะสมหรือเกี่ยวข้องกับ SMEs 10 ลำดับแรกมีดังนี้

ผลการวิจัย 10 ลำดับแรก	UNCTAD (SMEGA Level2)	IFRS for SMEs	มาตรฐานการบัญชีไทยประกาศก่อนปรน
TAS#41 งบการเงินระหว่างกาล	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
TAS#24, 50 การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
TAS#27 การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธนาคารและสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกัน	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
TAS#43 การรวมธุรกิจ	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
TAS#44 งบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
TAS#45 การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม			
TAS#48 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน			
TAS#46 รายงานทางการเงินเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้าตามประกาศสพษ 21/2550			
TAS#42 การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน			
TAS#25 งบกระแสเงินสด			

นอกจากนี้ ผู้วิจัยพบว่าในร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ที่ออกโดย IASB (2007) ในเดือนกุมภาพันธ์ 2550 นั้นจะให้ใช้หลักการราคาทุนในการวัดมูลค่ามากกว่ามูลค่ายุติธรรมเนื่องจากเป็นวิธีที่ง่ายในการบันทึกบัญชี และเปิดโอกาสให้ใช้ราคายุติธรรมถ้ากิจการสามารถวัดราคายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งผลจากการศึกษาที่ค้นพบว่ามีความคิดเห็นสอดคล้องกันกล่าวคือผู้สอบบัญชีเห็นว่าควรเปิดโอกาสให้เป็นทางเลือกใช้ได้ทั้งสองวิธี ลำดับถัดมาเห็นว่าวิธีราคาทุนจะเหมาะสมกับ SMEs มากกว่าราคายุติธรรม

4. ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับประโยชน์ที่จะได้รับ ปัญหาและอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาปฏิบัติในประเทศไทย

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีความคิดเห็นว่าเป็นประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาปฏิบัติในประเทศไทย ได้แก่ ความสามารถในการจัดทำและนำเสนองบการเงินได้รวดเร็วขึ้น ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลได้รับข้อมูลทันต่อเวลาที่ใช้ในการตัดสินใจ รองลงมาได้แก่ประโยชน์ที่ได้จากการลดความผิดพลาดในการจัดทำงบการเงินเนื่องจากมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มีความง่ายขึ้น ประโยชน์คุ้มค่างบประมาณที่เสียไป และลดความเสี่ยงจากการเปิดเผยข้อมูลผิดพลาด

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะบ่งชี้ปัญหาและอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาปฏิบัติในประเทศไทยได้แก่ ความสมบูรณ์ครบถ้วนของข้อมูลเดิม ซึ่งอาจทำให้ข้อมูลที่มียุติธรรมที่ส่งผลกระทบต่อการใช้ตัดสินใจขาดหายไปบางส่วน รองลงมาได้แก่ปัญหาความไม่ชัดเจนและไม่เหมาะสมของเกณฑ์ที่ใช้แบ่งประเภท SMEs ปัญหาจากการปรับเปลี่ยนระบบบัญชีเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ลำดับถัดมาคือประโยชน์จากความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของงบการเงินลดลง และเป็นอุปสรรคต่อ SMEs ที่เติบโตขึ้นจนต้องจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเต็ม

ข้อเสนอแนะ

ในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยเป็นอันมากเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและทันต่อสถานการณ์และสภาพเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป จากการศึกษาผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะสำหรับแต่ละฝ่ายดังต่อไปนี้

1. ภาครัฐ เอกชน สถาบันวิชาชีพและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี การปรับปรุงมาตรฐานที่ทันต่อเหตุการณ์ และศึกษาถึงคุณสมบัติที่เหมาะสม ประโยชน์ และปัญหาหรืออุปสรรคที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานการบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงมาใช้ จากผู้ที่เกี่ยวข้องในแต่ละสาขาวิชาชีพ ไม่ว่าจะเป็นการวิจัย หรือคณะทำงาน หรือการทำประชาพิจารณ์ ซึ่งควรเน้นให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน และสภาพแวดล้อมทางธุรกิจ รวมถึงสภาพเศรษฐกิจของแต่ละประเทศมากที่สุด โดยคำนึงถึงความเท่าเทียมกัน ความยุติธรรมของทุกกิจการโดยไม่เอื้อประโยชน์แก่กิจการใดกิจการหนึ่ง เช่น การคำนึงถึงความสำคัญเฉพาะ SMEs เป็นต้น

นอกจากนี้ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีดังกล่าวควรที่จะมีสื่อกลางและมีผู้รับผิดชอบในการปรับปรุงข้อมูลให้ทันสมัยต่อการเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้ศึกษาถึงความเปลี่ยนแปลงรวมถึงข่าวใหม่ๆ ที่เกี่ยวข้องกันกับมาตรฐานการบัญชีหรือข่าวที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีอื่นๆ รวมถึงเปิดโอกาสให้ผู้ที่เกี่ยวข้องในวิชาชีพบัญชีรวมถึงวิชาชีพอื่นๆ ที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการบัญชีได้มีโอกาสแสดงความคิดเห็นจากการทำประชาพิจารณ์ เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีที่ได้ตรงตามความต้องการของผู้ใช้งบการเงินเป็นส่วนใหญ่ และป้องกันปัญหาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการนำมาตรฐานดังกล่าวมาปฏิบัติต่อไป

จากการศึกษามาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs นั้น พบว่าในการออกร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ยังมีความไม่ชัดเจนในเนื้อหาบางส่วน เช่น การกำหนดนิยามของ SMEs หรือการกำหนดทางเลือกในการรับรู้

รายการและการวัดมูลค่า ดังนั้นคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีควรออกแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนเพื่อป้องกันการขัดแย้ง เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีมีบางส่วนที่ต้องอาศัยดุลยพินิจของแต่ละกิจการที่จะเลือกปฏิบัติได้ ซึ่งอาจทำให้เกิดความเห็นที่ขัดแย้งกันได้ไม่ว่าจะเป็นกิจการเองกับผู้สอบบัญชี หรือกิจการกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง รวมถึงโอกาสที่จะทำให้เกิดการตกแต่งตัวเลขของงบการเงิน เป็นต้น

2. บุคลากรทางวิชาชีพบัญชี เช่น ผู้สอบบัญชี นักบัญชี และบุคคลที่เกี่ยวข้องอื่น ต้องตระหนักถึงความสำคัญในการติดตามความเคลื่อนไหวของวิชาชีพ เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานได้ด้วยความถูกต้องและได้มาตรฐาน แต่ในปัจจุบันพบว่าส่วนใหญ่ยังคงขาดการติดตามข้อมูลข่าวสารที่ทันสมัยในมาตรฐานการบัญชี ขาดความรู้และความเข้าใจในการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ดังนั้น ทุกคนควรพยายามติดตามข่าวสาร และทำความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีที่เกิดขึ้นใหม่ให้่องแท้ เพื่อที่จะสามารถนำมาใช้ได้ถูกต้อง และควรมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นในการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชี เช่นการแสดงความเห็นในการทำประชาพิจารณ์ เป็นต้น และควรที่จะเข้าร่วมในการอบรมสัมมนาอย่างสม่ำเสมอ เพื่อพัฒนาความรู้ของตนเอง

นอกจากนี้บุคลากรทางบัญชีต้องมีจริยบรรณต่อวิชาชีพ โดยต้องมีจริยธรรมในการปฏิบัติหน้าที่ ไม่มีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีมาใช้เป็นเครื่องมือในการบิดเบือนตัวเลขไม่ว่าจะเพื่อประโยชน์ต่อตนเอง หรือเป็นเครื่องมือของผู้อื่น อันจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดในข้อมูลทางการเงินนั้นๆ งบการเงินที่ดีจะต้องแสดงมูลค่าที่ถูกต้องและเที่ยงธรรม (True and fair view) เชื่อถือได้ และเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ข้อจำกัดของงานวิจัย

การทำวิจัยนี้มีข้อจำกัดทางด้านเวลาและวิธีการรวบรวมข้อมูล กลุ่มตัวอย่างที่ผู้วิจัยได้ทำการเก็บตัวอย่างจึงเป็นกลุ่มผู้สอบบัญชีในจังหวัดกรุงเทพมหานคร เท่านั้น เพราะบางส่วนเท่านั้น ทำให้มีข้อจำกัดทางด้าน external validity กล่าวคือผลงานวิจัยที่พบอาจไม่สามารถนำไปยังกลุ่มประชากรผู้สอบบัญชีจังหวัดอื่น รวมถึงไม่ได้เป็นตัวแทนความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น ซึ่งอาจมีความคิดเห็นแตกต่างไปจากผลการวิจัยนี้ นอกจากนี้ระยะเวลาที่ใช้ อาจจะทำให้ได้ข้อมูลอย่างจำกัด และเนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้ยังอยู่ในระหว่างการปรับปรุงในแต่ละหัวข้อ ซึ่งงานวิจัยฉบับนี้ได้นำร่างมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ที่ถูกจัดทำและเผยแพร่ในเดือนพฤศจิกายน 2541 มาใช้เป็นฐานข้อมูลในการทำวิจัยและการเก็บรวบรวมข้อมูล ดังนั้นความคิดเห็นจึงอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ในอนาคต

ข้อเสนอแนะสำหรับงานวิจัยสืบเนื่อง

งานวิจัยนี้จัดทำขึ้นเพื่อศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับความเหมาะสม และความเป็นไปได้ของการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาใช้ในประเทศไทยเฉพาะความคิดเห็นจากผู้สอบบัญชีเท่านั้น ดังนั้นงานวิจัยสืบเนื่องน่าจะศึกษาความคิดเห็นของผู้ทำบัญชี และบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการใช้งบการเงินอื่น นอกจากนี้ งานวิจัยนี้ไม่ได้ศึกษาในรายละเอียดเกี่ยวกับเนื้อหาในมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับ ดังนั้น งานวิจัยสืบเนื่องควรที่จะศึกษารายละเอียดในแต่ละมาตรฐานการบัญชีต่อไป เพื่อให้มาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ที่จะนำมาใช้ในประเทศไทยมีความเหมาะสมมากที่สุด

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

กรมทะเบียนการค้า. “ประกาศกรมทะเบียนการค้า เรื่อง กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน พ.ศ. 2544”, 2544.

กัลยา วานิชย์บัญชา. การใช้ SPSS for Windows ในการวิเคราะห์ข้อมูล. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ; บริษัท ธรรมสาร จำกัด, 2548.

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. คู่มือการพิมพ์วิทยานิพนธ์. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย, 2543.

พัชรียา สุตปาน, จริยา ฤกษ์เลื่อนฤทธิ์ และนิลิตดา ชัยรังษี. “ผลกระทบจากการผ่อนปรนการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี 7 ฉบับกับธุรกิจที่ไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด” โครงการวิจัยสำหรับนักศึกษาปริญญาโททางการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

ลภินี ทัศนพงศากุล. “การลื้อบบัญชีในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 41 การบัญชีเกษตรกรรม (IAS 41: Agriculture)”, วารสารวิชาชีพบัญชี 1, 2 (ตุลาคม 2548): 18-30.

ศิลปพร ศรีจันเพชร. “มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 45 พัฒนาการประเทศไทย”, วารสารนักบัญชี 45, 1 (สิงหาคม-พฤศจิกายน 2541): 62-67.

สภาวิชาชีพบัญชี. “ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 21/2550 เรื่อง การยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี”, 2550.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชี บอนอนุญาตแห่งประเทศไทย. “ประกาศ ฉบับที่ 00-2544-2546 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2544 เรื่อง มาตรฐานการบัญชีที่ยกเว้นการบังคับใช้กับกิจการที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน จำกัด”, 2544.

เสาวนีย์ สีระวัฒน์. “คุณภาพของมาตรฐานการบัญชี”, วารสารนักบัญชี 46, 3 (เมษายน-กรกฎาคม 2543):

7-14

สำนักกำกับดูแลธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์. “สรุปผลการศึกษาคำอธิบายของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Accounting by Small and Medium-Sized Enterprises” วิชาชีพบัญชี 25, 1 (พฤศจิกายน 2543): 3-10.

สำนักกำกับดูแลธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์. “สรุปผลการศึกษาคำอธิบายของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Accounting by Small and Medium-Sized Enterprises” วิชาชีพบัญชี 25, 2 (กุมภาพันธ์ 2545): 1-14.

สำนักกำกับดูแลธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์. “สรุปผลการประชุมกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (ISA) ครั้งที่ 19 ณ ประเทศสวิตเซอร์แลนด์” วิชาชีพบัญชี 26, 2 (กุมภาพันธ์ 2546): 2-8.

อังกรัตน์ ทรัพย์เจริญวัฒน์. “บทบาทของผู้สอบบัญชีต่อเศรษฐกิจของประเทศ”, วารสารนักบัญชี 41 (สิงหาคม-พฤศจิกายน 2544): 60-64.

ภาษาอังกฤษ

Evans, L. et al. “Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. The EAA FRSC’s Comment on the IASB’s Discussion Paper” *Accounting in Europe* 2 (2005): 23-40.

Pacter, P. “Will the GAAP widen for SMEs?” *Accountancy* 133 (January 2004): 118-122.

William G. Zikmund. *Business Research Methods*. 7th edition. USA; Thomson South-Western. 2003.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

Accounting Standard Board, "Financial Reporting Standard for Smaller Entities.", <www.apb.org.uk/documents/pagemanager/asb/FRSSE%20web.pdf>. April 2005.

Gerhardy, Peter G."A Review of the Costs and Benefits of Australian Adoption of IFRS", www.ssn.flinders.edu.au/business/research/papers/05-4.pdf>.,2006.

International Accounting Standards Board (IASB). "IASB Agenda: Small and Medium-sized Entities". <www.iasplus.com/agenda/sme.htm>.,2004.

International Accounting Standards Board. "Discussion Paper: Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities". <www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_891_pv-sme.pdf>.,June 2004.

International Accounting Standards Board. "[Draft] International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities Staff Draft on 2 November 2006". <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/62E810C2-35F1-4C67-BEEE-31C9503A7618/0/SMEsstaffdraftEDNov06.pdf> November 2006.

International Accounting Standards Board. "Interview of Exposure Draft of IFRS for SMEs". <http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm#smeed>.,February 2007.

International Accounting Standards Board." Staff Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for Small and Medium-sized Entities (SMEs)". <www.iasb.org/interimdrsc/docs/press_releases/sme_questionnaire_050405.pdf>.,April 2005.

Parmod Chand, Chris Panel and Anne Cummings. "Relevant Standards for Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs): The Case of the South Pacific Region" <www.unisa.edu.au/.../events/docs/2006/Relevant%20Standards%20for%20SMEs-Case%20for%20the%20South%20Pacific.pdf" www.unisa.edu.au/.../events/docs/2006/Relevant%20Standards%20for%20SMEsCase%20for%20the%20South%20Pacific.pdf">, 2006.

The European Private Equity and Venture Capital Association. "Staff Questionnaire on Possible Recognition and Measurement Modifications for Small and Medium-sized Entities (SMEs)". August 2005.

The Institute of Chartered Accountants in England & Wales (the ICAEW). "IASB Standards for Small and Medium-sized Entities". <www.iasb.org>., September 2004.

