



PIR ของ IFRS 8 คืออะไร

PIR ย่อมาจาก Post Implementation Review จัดเป็นการสอบทานหลังการนำไปปฏิบัติ ดังนั้น PIR ของ IFRS 8 จึงหมายถึง การสอบทานภายหลังการนำข้อกำหนดของ IFRS 8 (Operating Segments) ไปปฏิบัติ ซึ่งถือเป็นขั้นตอนสุดท้ายและเป็นขั้นตอนที่สำคัญมากในการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน บทความนี้มีวัตถุประสงค์จะแนะนำให้ท่านผู้อ่านได้รู้จักกับการสอบทานหลังการนำไปปฏิบัติ (PIR)

ใน พ.ศ. 2550 Trustees ของ IFRS Foundation ได้เพิ่มเติมขั้นตอนการสอบทานภายหลังการนำไปปฏิบัติดังกล่าวไว้ใน Due Process Handbook ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) ซึ่ง Due Process Handbook นี้เป็นคู่มือที่กล่าวถึงขั้นตอนในการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ เพื่อให้มั่นใจได้ถึงความโปร่งใสในการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งเชื่อกันว่ามาตรฐานที่มีคุณภาพสูงและมีผลกระทบต่อประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก

ต่อมาในเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2555 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) ได้เริ่มดำเนินการตามขั้นตอนของ PIR เป็นครั้งแรกกับ IFRS 8 และ IFRS 3 (Business Combination) ซึ่ง Due Process Handbook มีข้อกำหนดว่าจะต้องทำ PIR เมื่อพ้นกำหนด 2 ปี หลังจากวันที่กำหนดให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลบังคับใช้

การทำ PIR ของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ในครั้งแรกนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเก็บข้อมูลผลกระทบจากการนำ IFRS 8 ไปปฏิบัติในประเทศต่าง ๆ ว่าผลที่ได้รับเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการจัดทำ IFRS 8 หรือไม่ ตลอดจนพิจารณาถึงความสอดคล้องของการนำข้อกำหนดของ IFRS 8 ไปปฏิบัติในประเทศต่าง ๆ รวมทั้งเพื่อเป็นการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการนำ IFRS 8 ไปปฏิบัติ โดยพิจารณาจากมุมมองของสำนักงานสอบบัญชี กิจการผู้เสนอรายงานทางการเงิน หน่วยงานกำกับดูแล องค์กรวิชาชีพต่าง ๆ เช่น นักวิเคราะห์ และให้มีความสำคัญกับการทบทวนวรรณกรรม โดยพิจารณาจากงานวิจัยด้านบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบัน

ในขั้นตอนนี้ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ จะนำหนังสือแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (Comment Letter) ที่ได้รับจากองค์กรต่าง ๆ ทั่วโลกมาวิเคราะห์โดยละเอียดอีกครั้งด้วย

การสอบทานภายหลังการนำไปปฏิบัติประกอบด้วย การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาและข้อเสนอในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปปฏิบัติ ในขั้นตอนนี้ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ จะพิจารณาจากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศแต่ละฉบับไปปฏิบัติ รวมทั้งรับฟังความคิดเห็นจากองค์กรที่มีฐานะเป็นที่ปรึกษาของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ตลอดจนจัดทำแบบสอบถามสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับที่มีผลบังคับใช้เป็นเวลา 2 ปีขึ้นไป

แบบสอบถามดังกล่าวมีโครงสร้างหลักที่ประกอบด้วย ที่มาและความสำคัญ พัฒนาการในการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนหลักการสำคัญ การเปลี่ยนแปลงหลักการสำคัญ และเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงหลักการสำคัญ รวมทั้งประเด็นคำถามเกี่ยวกับมุมมองของผู้ตอบแบบสอบถาม ซึ่งแบ่งออกเป็นมุมมองของผู้ใช้รายงานทางการเงิน แยกต่างหากจากผู้รายงานทางการเงิน ผู้จัดทำและนำเสนอรายงานทางการเงิน

ในกรณีของ PIR ของ IFRS 8 นี้ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ได้รับรู้ถึงสาเหตุที่ต้องยกเลิก IAS 14 (Reporting Financial Information by Segment) ในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2549 และเปลี่ยนมาใช้แนวทางที่พิจารณาจากมุมมองของผู้บริหาร (Management Approach) แทนใน IFRS 8 ตลอดจนให้ความสำคัญต่อการพิจารณารายงานที่นำเสนอต่อ Chief Operating Decision Maker (CODM) ซึ่งหมายถึงผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงานมากขึ้น หลังจากนั้น คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจะนำข้อมูลทั้งหมดที่ได้รับในขั้นตอนการสอบทานภายหลัง

การนำไปปฏิบัติไปพิจารณาว่าจำเป็นต้องมีการปรับปรุงข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนั้นหรือไม่

ในกรณีของ IFRS 8 มีประเด็นสำคัญ ประเด็นหลักที่ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ คือ ข้อกำหนดหลัก 2 ประการใน IFRS 8 อันมีที่มาจาก SFAS 31 ซึ่งแตกต่างจากข้อกำหนดเดิมใน IAS 14 ได้แก่

(1) Identification of Segments ซึ่งกำหนดให้แบ่งส่วนงานดำเนินงานตามเกณฑ์ที่ CODM ใช้ในการบริหารงานภายในเพื่อการตัดสินใจด้านการจัดสรรทรัพยากร ซึ่งเรียกว่าเป็นการมองส่วนงานดำเนินงานตามแนวทางแบบ “Through the Eyes of Management” แทนการแบ่งตามส่วนงานทางธุรกิจหรือส่วนงานทางภูมิศาสตร์

(2) Measurement Basis ซึ่งกำหนดให้นำเสนอข้อมูลในแต่ละส่วนงานโดยใช้ข้อมูลตามรูปแบบเดียวกับที่ CODM ใช้ในการตัดสินใจแทนการนำเสนอข้อมูลที่ใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าตามข้อกำหนดของ IFRS เช่นเดียวกับ IFRS ฉบับอื่นๆ

โดยรวมแล้ว การสอบทานหลังการนำไปปฏิบัติ สำหรับ IFRS 8 จะมีการรวบรวมข้อมูลจากแหล่งต่างๆ ที่สำคัญดังนี้

1) General Staff Research: การสอบทานเนื้อหาโดยรวมของโครงการ เช่น เกณฑ์การได้มาซึ่งข้อสรุปเกี่ยวกับข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตลอดจนผลตอบรับจากการกำหนดให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินมีผลบังคับใช้

2) Academic Research: การรวบรวม สอบทาน ตลอดจนการหาข้อสรุปที่ได้จากผลการวิจัยและนำเสนอประเด็นสำคัญไปหารือในที่ประชุม Board

3) Broad Scope Survey: การรวบรวมข้อมูลจากหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานกำหนดมาตรฐานในแต่ละประเทศ (NSS: National Standard Setter) ตลอดจนสอบทานงบการเงินเพื่อให้ทราบถึงผลกระทบของข้อกำหนดใหม่ๆ ที่มีต่องบการเงิน รวมทั้งนำเสนอประเด็น

ดังกล่าวมาหารือในที่ประชุม Board

4) Narrow-focus / In-depth Surveys: การขอความร่วมมือจากผู้ใช้ ผู้จัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแลในการตอบแบบสอบถาม โดยปรึกษา Capital Markets Analysts Committee (CMAC) และ Global Preparers Forum (GPF) เกี่ยวกับความเหมาะสมในการออกแบบแบบสอบถามดังกล่าว จากนั้นขอความร่วมมือไปยังหน่วยงานกำหนดมาตรฐานในแต่ละประเทศในการสำรวจความคิดเห็น รวมทั้งสอบถามผลที่ได้รับจากการสำรวจ สัมภาษณ์ ตลอดจนประชุมร่วมกับ Capital Markets Analysts Committee (CMAC) และ Global Preparers Forum (GPF) เพื่อทดสอบผลที่ได้รับสรุปผล และรวบรวมประเด็นสำคัญเพื่อหารือในที่ประชุม Board

5) Reporting: การกำหนดขั้นตอนในการปฏิบัติงานที่เหมาะสมให้สอดคล้องกับผลที่ได้รับ สรุปงานเกี่ยวกับการสอบทานที่ได้ดำเนินการแล้วเสร็จและนำผลการสำรวจที่ได้รับมาหารือในที่ประชุม

6) Publish Report: จัดพิมพ์และเผยแพร่ผลการสอบทานการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปปฏิบัติ

ในกรณีของการสอบทานภายหลังการนำข้อกำหนดของ IFRS 8 ไปปฏิบัตินั้น คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้เริ่มดำเนินการมา ตั้งแต่ช่วงต้นปี พ.ศ. 2555 โดยแบ่งขั้นตอนการดำเนินงานออกได้เป็น 6 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

1) สอบทานขอบเขตการปฏิบัติงานเบื้องต้นและระบุประเด็นสำคัญ ตลอดจนจัดเตรียมร่างโครงการปฏิบัติงาน

2) ดำเนินการตรวจสอบเบื้องต้นกับสำนักงานสอบบัญชี หน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานกำหนดมาตรฐาน และผู้ลงทุน ตลอดจนหน่วยงานอื่น เพื่อให้ครอบคลุมประเด็น

สำคัญที่กำหนดไว้อย่างครบถ้วนตามที่ระบุไว้ในตอนต้นของโครงการ

3) ยืนยันประเด็นสำคัญที่ต้องศึกษาเพิ่มเติม

4) กำหนดขอบเขตของประเด็นที่ต้องศึกษาเพิ่มเติม (RIV: Request for Views) ตลอดจนจำเป็นต้องมีการศึกษาโดยละเอียด

5) จัดพิมพ์และเผยแพร่ประเด็นที่ต้องการความเห็นเพิ่มเติม (RIV: Request for Views)

6) นำเสนอผลการศึกษารายงานต่อที่ประชุม Board เพื่อประเมินความเพียงพอของข้อมูลที่รวบรวมได้

หลังจากนั้นเพื่อคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้ประชุมข้อมูลเบื้องต้นที่ได้รับ พร้อมทั้งรับฟังความคิดเห็นจากสาธารณะในประเด็นเกี่ยวกับต้นทุนและปัญหาในการจัดทำรายงานทางการเงินตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ได้รับการปรับปรุงใหม่ซึ่งมีผลเป็นตามที่ได้คาดการณ์ไว้ ตลอดจนสอบถามงานวิจัยต่าง ๆ และขอคำแนะนำจากองค์กรต่างที่มีความเกี่ยวข้องกันกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) และองค์กรอื่น ๆ ที่ให้ความสนใจในการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศแล้ว ขั้นตอนต่อไป คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศจะรวบรวมหลักฐานหรือข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อให้เพียงพอต่อการนำไปพิจารณา ตลอดจนจัดทำรายงานสรุปผลการสอบทานภายหลังการนำไปปฏิบัติเพื่อนำเสนอต่อสาธารณชนต่อไป รายงานที่เป็นผลสรุปจากขั้นตอนการสอบทานภายหลังการนำไปปฏิบัตินี้เป็นรายงานที่มีความหมายและความสำคัญมากในบริบทของการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องควรนำมาศึกษาเพื่อให้เข้าใจถึงสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่อาจมีขึ้นในอนาคต