

โครงสร้างมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ดร.กนกพร นาคทับที

รองศาสตราจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ

สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์

กรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วิภาดา ดันติประภา

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการและเลขานุการ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

บทคัดย่อ

หลักการบัญชีและแนวปฏิบัติทางการบัญชีได้มีการเปลี่ยนแปลงและพัฒนาไปมาก หลังจากสภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 กอปรกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะครอบคลุมกิจการที่มีความหลากหลายทั้งในเรื่องของขนาดของกิจการ ประเภทของธุรกิจและความซับซ้อนของรายการค้าต่าง ๆ จนเป็นผลให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ใช้อยู่ไม่รองรับการรายงานทางการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้ บทความนี้มีวัตถุประสงค์ในการระบุประเด็นที่เป็นปัญหาหรือช่องโหว่ของการปฏิบัติใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะฉบับปัจจุบัน และนำเสนอแนวทางโครงสร้างที่เป็นไปได้ที่จะใช้พัฒนาปรับปรุง มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่

คำสำคัญ: มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

Structures of the Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities (TFRS for NPAEs)

Dr.Kanogporn Narktabtee

*Associate Professor of NIDA Business School,
National Institute of Development Administration.
Accounting Standard Setting Committee,
Federation of Accounting Professions*

Wipada Tantiprabha

*Assistant Professor of Department of Accounting,
Thammasat Business School, Thammasat University.
Committee and Secretary of Accounting Standard Setting Committee,
Federation of Accounting Professions*

ABSTRACT

The general accounting principles and guidelines have been changed and developed significantly since the Federation of Accounting Professions (FAP) issued the Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities (TFRS for NPAEs) and put into effect in 2011. However, the current TFRS for NPAEs cannot support the entities' financial reporting given that the NPAEs cover those of entities diversified by size, type of business, and level of business complexity. This article is to identify problematic issues or loopholes of accounting practices on the current TFRS for NPAEs and to propose the possible structures used for further developing the new TFRS for NPAEs.

Keywords: The Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities (TFRS for NPAEs)

บทนำ

ในปัจจุบันประเทศไทยมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ให้กิจการนำไปปฏิบัติใช้สองชุด คือมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAEs) และกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities: NPAEs) สภาวิชาชีพบัญชี มีนโยบายและแผนงานที่ชัดเจนที่กำหนดให้มาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการ PAEs เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRSs) สำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs สภาวิชาชีพบัญชียังเล็งเห็นประโยชน์ของการจัดทำรายงานทางการเงิน แต่ในขณะเดียวกันก็ต้องการแบ่งเบาภาระในการจัดทำรายงานทางการเงินให้แก่กิจการที่ไม่ได้มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะจึงได้กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs (Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities: TFRS for NPAEs) ให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 โดยมาตรฐานมุ่งเน้นการลดความซับซ้อนในเรื่องของการวัดมูลค่ามูลค่ายุติธรรมของบางรายการและการนำเสนอรายการบางรายการที่ยุ่งยาก อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการปฏิบัติใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs มาเป็นระยะเวลาหนึ่ง แนวคิดทางการบัญชีได้มีการพัฒนาและปรับเปลี่ยนอย่างต่อเนื่อง สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ตลอดจนเทคโนโลยีต่างๆ ก็มีการพัฒนาจนสามารถทำให้การวัดมูลค่าหรือการจัดทำรายงานทางการเงินที่เคยมีปัญหาอาจทุเลาลงได้

อีกประเด็นหนึ่ง คือขอบเขตของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะกว้างขวางมาก ไม่ว่าจะพิจารณาจากขนาดของกิจการ ประเภทของธุรกิจและความซับซ้อนของ

รายการค้าต่างๆ ในมุมมองของขนาดของกิจการนั้นคนทั่วไปมักมีแนวคิดว่าการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเป็นกิจการขนาดเล็กเท่านั้น แต่แท้จริงแล้วกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะครอบคลุมตั้งแต่กิจการขนาดเล็กมาก ไปจนถึงกิจการที่มีขนาดใหญ่มากทีเดียวที่มีลักษณะสอดคล้องตามนิยามของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

นอกจากนี้ ประเภทของธุรกิจของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะก็มีความหลากหลายมากตั้งแต่กิจการซื้อขายไป กิจการผลิต กิจการบริการต่างๆ รวมไปถึงกิจการที่มีกิจกรรมเฉพาะ เช่น เกษตรกรรมหรือการสำรวจแหล่งทรัพยากรแร่ เป็นต้น ในส่วนของความซับซ้อนของรายการค้าเป็นที่ประจักษ์กันในปัจจุบันว่ารูปแบบหรือโมเดลการทำธุรกิจได้มีการเปลี่ยนแปลงไปการค้าขายออนไลน์ทำให้เหมือนโลกเล็กลงและไร้พรมแดน กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะสามารถทำการตลาดและขายสินค้าไปยังประเทศต่างๆ ได้ง่ายขึ้น สกูลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานมีความหลากหลายมากขึ้น กิจการยังต้องทำการป้องกันความเสี่ยงจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราที่ได้จากการค้าขายด้วย นอกจากนี้ ในบางโอกาสกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะอาจได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลหรือมีโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า รายการค้าหรือธุรกรรมที่กล่าวมานี้ไม่มีระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะฉบับ พ.ศ. 2554 ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่องบการเงินนั้นอาจไม่สะท้อนภาพออกมาได้อย่างครบถ้วน

วัตถุประสงค์ของบทความนี้ คือสรุปประเด็นสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน พร้อมทั้งระบุประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติใช้ รวมทั้งการนำเสนอแนวทางการพัฒนาปรับปรุงมาตรฐานฉบับนี้ในอนาคต

ประเด็นสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 2554

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs ที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 พัฒนาขึ้นตามแนวทางมาตรฐานการบัญชีหรือการรายงานทางการเงินที่ประกาศใช้ก่อนหน้าปี พ.ศ. 2554 ซึ่งช่วงก่อนหน้านั้นประเทศไทยมีประกาศยกเว้นให้บริษัทที่ไม่ใช่บริษัทมหาชนไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีจำนวน 8 ฉบับที่ในขณะนั้นถูกมองว่ามีความยุ่งยากและซับซ้อน ตารางที่ 1 แสดงรายการมาตรฐานการบัญชีที่ยกเว้นดังกล่าว

นอกจากนี้ ในช่วงก่อนหน้านั้น แนวคิดการวัดมูลค่าทางการเงินบัญชียังเน้นที่ความเชื่อถือได้การวัดมูลค่ารายการต่างๆ มีการใช้วิธีราคาทุนเป็นพื้นฐาน แต่ก็เริ่มมีการพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์และเทคนิคการวัดมูลค่าของรายการสินทรัพย์และหนี้สินบางรายการตลอดจนวิธีมูลค่ายุติธรรม แต่หลักการดังกล่าวยังจัดว่ามีความยุ่งยากและซับซ้อน ดังนั้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs ที่มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 จึงพัฒนาขึ้น เพื่อลดทอนความยุ่งยากในการจัดทำรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่ได้มีส่วนได้เสียสาธารณะหรืออีกนัยหนึ่งคือกิจการที่มีการใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงินอยู่ในวงจำกัด มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs ประกอบไปด้วยเนื้อหาและประเด็นทางบัญชีทั้งหมด 22 บทตามที่สรุปในตารางที่ 2

ตารางที่ 1 มาตรฐานการบัญชีที่ได้รับการยกเว้นให้กับบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน

มาตรฐานการบัญชีที่ได้รับการยกเว้น	
1	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 7 เรื่อง งบกระแสเงินสด
2	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน
3	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
4	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 27 เรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
5	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 28 เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม
6	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 31 เรื่อง ส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า
7	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
8	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

ตารางที่ 2 สรุปสาระสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 2554

บทที่	เรื่อง	เนื้อหาแนวคิดและวิธีการบัญชี
1	ความเป็นมาและวัตถุประสงค์	เพื่อลดความซับซ้อนจากการใช้แนวคิดมูลค่ายุติธรรม ซึ่งนำไปสู่การลดต้นทุนในการจัดทำรายงานทางการเงิน
2	ขอบเขต	ใช้กับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ โดยมีย่อหน้าที่ 8 ระบุว่าในกรณีที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ไม่ประสงค์ที่จะจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRS) ทุกฉบับโดยปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

ตารางที่ 2 สรุปสาระสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 2554 (ต่อ)

บทที่	เรื่อง	เนื้อหาแนวคิดและวิธีการบัญชี
3	กรอบแนวคิด	เน้นรายงานการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปโดยมีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานคือเชื่อถือได้ และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและลักษณะคุณภาพเสริมคือเปรียบเทียบได้ ยืนยันความถูกต้องได้ ทันต่อเวลาและเข้าใจได้
4	การนำเสนองบการเงิน	งบการเงินที่สมบูรณ์ประกอบด้วย <ul style="list-style-type: none"> • งบแสดงฐานะการเงิน • งบกำไรขาดทุน • งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น • หมายเหตุประกอบงบการเงิน
5	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด	การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้ใช้วิธีปรับย้อนหลัง การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป การแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญให้ใช้วิธีปรับย้อนหลัง
6	เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด	ให้ความหมายของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด เพื่อที่จะนำไปแสดงรายการในงบการเงินได้อย่างถูกต้อง
7	ลูกหนี้	วัดด้วยมูลค่าที่จะได้รับ โดยระบุวิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญไว้ 3 วิธี คือ <ul style="list-style-type: none"> • วิธีอัตราร้อยละของยอดขายสุทธิ • วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ • วิธีพิจารณาลูกหนี้เป็นแต่ละราย
8	สินค้าคงเหลือ	วัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
9	เงินลงทุน	เงินลงทุนในหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาการรายงาน เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่กิจการตั้งใจจะถือจนครบกำหนด ใช้วิธีราคาทุนตัดจำหน่าย เงินลงทุนในบริษัทย่อย ใช้วิธีราคาทุน เงินลงทุนในบริษัทร่วม ใช้วิธีราคาทุน เงินลงทุนในบริษัทร่วมค้า ใช้วิธีราคาทุน
10	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	วัดมูลค่าภายหลังด้วยวิธีราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) เท่านั้น ไม่มีทางเลือกให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่

ตารางที่ 2 สรุปสาระสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 2554 (ต่อ)

บทที่	เรื่อง	เนื้อหาแนวคิดและวิธีการบัญชี
11	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	วัดมูลค่าภายหลังด้วยวิธีราคาทุน หักค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ไม่มีทางเลือกให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่
12	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	วัดมูลค่าภายหลังด้วยวิธีราคาทุน หักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม อาจเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมหากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ
13	ต้นทุนการกู้ยืม	ให้รวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์
14	สัญญาเช่า	จำแนกสัญญาเช่าตามความเสี่ยงและผลตอบแทนที่พึงได้รับจากสินทรัพย์ สัญญาเช่าการเงินให้รับรู้สินทรัพย์และหนี้สินที่เกี่ยวข้อง สัญญาเช่าดำเนินงานให้รับรู้เงินที่รับ (จ่าย) เป็นรายได้ (ค่าใช้จ่าย) ตามเกณฑ์เส้นตรงตลอดอายุสัญญา
15	ภาษีเงินได้	ให้ใช้วิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย หากประสงค์จะรับรู้สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอดัดบัญชีให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TAS 12 ภาษีเงินได้) อย่างสม่ำเสมอ
16	ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	ให้รับรู้โดยด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากประสงค์จะรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานตามแนวทางที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TAS 19 ผลประโยชน์พนักงาน) ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้ออย่างสม่ำเสมอ
17	เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน	เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง
18	รายได้	การขายสินค้าให้คำนึงถึงการโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญให้ผู้ซื้อ การบริการให้รับรู้รายได้ตามขั้นความสำเร็จของงาน
19	การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์	สามารถเลือกได้ 3 วิธี คือ <ul style="list-style-type: none"> • รับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวนเมื่อโอน • รับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ (หากเช่าเงินโอน) • รับรู้เป็นรายได้ตามเงินค้างงวดที่ถึงกำหนดชำระ (หากเช่าเงินโอน)
20	สัญญาก่อสร้าง	ให้รับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและค่าใช้จ่ายโดยอิงกับขั้นความสำเร็จของงาน

ตารางที่ 2 สรุปสาระสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 2554 (ต่อ)

บทที่	เรื่อง	เนื้อหาแนวคิดและวิธีการบัญชี
21	ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	เงินตราต่างประเทศ คือเงินตราสกุลอื่น นอกเหนือจากสกุลเงินบาท โดยไม่แยกประเด็นเรื่องการรายงานและการดำเนินงาน และให้ถือว่าสกุลเงินหลักของกิจการที่อยู่ในประเทศไทยเป็นเงินบาทเท่านั้น
22	การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ	-

ปัญหาในการปฏิบัติใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 2554

เมื่อมีการปฏิบัติใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 2554 สักระยะหนึ่งจึงพบว่าจากความหลายหลาย ไม่ว่าจะเป็ขนาดของกิจการหรือธุรกิจกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่กล่าวข้างต้น ทำให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ใช้อยู่ไม่ครอบคลุมกับธุรกิจกรรมหรือรายการค้าที่มีการพัฒนาเปลี่ยนแปลงอย่างต่อเนื่องตลอดเวลา ซึ่งสรุปประเด็นปัญหาได้ดังนี้

ประเด็นที่ 1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs ไม่มีการกำหนดประเด็นทางบัญชีหลายประเด็นที่สอดคล้องกับแนวคิดหรือการรายงานทางบัญชีที่เป็นปัจจุบัน ตารางที่ 3 สรุปประเด็นทางบัญชีที่ไม่ได้กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 2554

ประเด็นที่ 2 มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs ไม่มีการกำหนดไว้โดยตรงในมาตรฐานแต่เชื่อมโยงกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินอื่น เช่น การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน (ย่อหน้าที่ 45) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง (ย่อหน้าที่ 46) และการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (ย่อหน้าที่ 47)

ตารางที่ 3 ประเด็นทางบัญชีที่ไม่ได้กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 2554

ประเด็นที่	เรื่อง
1	งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
2	งบกำไรสะสม
3	งบการเงินรวม
4	งบการเงินเฉพาะกิจการ
5	กำไรต่อหุ้น
6	การดำเนินงานที่ยกเลิก
7	การบัญชีสำหรับอนุพันธ์ที่ป้องกันความเสี่ยง
8	การรวมธุรกิจ
9	สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น
10	โปรแกรมสิทธิพิเศษจากลูกค้า
11	เงินอุดหนุนจากรัฐบาล
12	การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
13	ภาวะเงินเฟ้อรุนแรง
14	เกษตรกรรม (สินทรัพย์ชีวภาพ)
15	การสำรวจและประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่
16	ข้อตกลงสัมปทานบริการ
17	การแปลงค่างการเงินของหน่วยงานต่างประเทศ

เป็นต้น โดยในมาตรฐานระบุเพียงว่าหากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการนำเสนอหรือเปิดเผยข้อมูลก็สามารถทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ว่าด้วยเรื่องนั้นๆ หรืออีกนัยหนึ่งคือหากกิจการประสงค์จะนำเสนอหรือเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้ไปใช้มาตรฐานการรายงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งใช้สำหรับกิจการ PAEs นั้นเอง ตารางที่ 4 สรุปประเด็นที่มีการกล่าวถึงในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs 2554 แต่ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRSs for PAEs)

ตารางที่ 4 ประเด็นที่มีการระบุให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRSs for PAEs)

ประเด็นที่	เรื่อง
1	งบกระแสเงินสด (ย่อหน้า 32)
2	การนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน (ย่อหน้า 45)
3	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ย่อหน้า 46)
4	การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน (ย่อหน้า 47)
5	ภาษีเงินได้รอตดับัญชี (ย่อหน้า 300)
6	หนี้สินผลประโยชน์ของพนักงาน (ย่อหน้า 312)
7	งบการเงินระหว่างกาล (ประกาศ 13/2555)

นอกจากนี้ ในย่อหน้าที่ 52 ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 2554 ยังระบุให้ใช้ดุลยพินิจในการใช้นโยบายบัญชีดังนี้

“52. ในกรณีที่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการ

เลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยอ้างอิง และพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่างๆ ตามลำดับต่อไปนี้

52.1 ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องและเกี่ยวข้องกัน

52.2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าประกอบของงบการเงิน ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

52.3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) เฉพาะรายการนั้นๆ”

ผลของการระบุเช่นนี้ทำให้กิจการ NPAEs ที่ต้องการรายงานเรื่องที่ไม่ได้กำหนดไว้ ต้องไปใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ PAEs เต็มรูปแบบ ซึ่งมีทั้งข้อดีและข้อเสีย ข้อดี คือกิจการ NPAEs ที่มีศักยภาพสามารถพัฒนาการรายงานทางการเงินให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากลได้ ส่วนข้อเสีย คือถ้าใช้ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRS for PAEs เต็มรูปแบบทุกประการ ไม่มีโอกาสลดทอนประเด็นต่างๆ ให้ซับซ้อนน้อยลงได้เลย โดยเฉพาะในเรื่องของการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งค่อนข้างมีความซับซ้อนมาก

ประเด็นที่ 3 เป็นกรณีที่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs ได้มีการกำหนดเรื่องนั้นๆ อยู่แล้ว แต่ไม่ได้ให้ทางเลือกหรือวิธีการบัญชีที่ครอบคลุมธุรกรรมที่กิจการ NPAEs ประสงค์จะใช้ทางเลือกนั้น เช่น เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์กำหนดให้ใช้วิธีราคาทุน แต่ไม่ได้ให้ทางเลือกวิธีราคาที่เป็นธรรม ดังนั้น หากกิจการ NPAEs มีความประสงค์จะใช้วิธีการตีราคาใหม่สำหรับสินทรัพย์ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ไม่สามารถทำได้ ซึ่งในบางครั้งหากกิจการมีความประสงค์ที่จะแสดงมูลค่าที่ดินอาคารและอุปกรณ์ด้วยมูลค่ายุติธรรม ทำให้ต้องเปลี่ยนไปใช้ TFRS for PAEs เต็มรูปแบบไม่สามารถใช้ TFRS for NPAEs ได้ อีกต่อไป ตารางที่ 4 แสดงวิธีการบัญชีที่ไม่ได้กำหนดเป็น

ทางเลือกไว้ หรือมีการกล่าวถึง แต่มีการปรับใช้ที่แตกต่างจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ PAEs

ตารางที่ 5 วิธีที่ไม่ให้เป็นทางเลือกหรือไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินในปัจจุบัน

ประเด็นที่	เรื่อง
1	การด้อยค่าของสินทรัพย์ (กรณีเป็นการด้อยค่าถาวร)
2	วิธีตีราคาใหม่สำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
3	วิธีมูลค่ายุติธรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
4	เงินตราต่างประเทศ (สกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน)

อนึ่ง การที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs มีการปรับลดการวัดมูลค่าให้สูงขึ้นไม่ได้หมายความว่าไม่เหมาะสม ที่จริงแล้วการปรับลดทอนความซับซ้อนดังกล่าวอาจเป็นสิ่งที่พึงกระทำ เพื่อให้กิจการ NPAEs สามารถจัดทำและนำเสนอรายงานทางการเงินได้โดยที่ไม่มีต้นทุนที่สูงเกินไป อย่างไรก็ตาม เมื่อเวลาเปลี่ยนไปวิธีการดังกล่าวควรนำมาพิจารณาใหม่อีกครั้งว่ามีความจำเป็นและเหมาะสมหรือไม่ และสอดคล้องกับกรอบแนวคิด หรือพัฒนาการทางบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่

โครงสร้างที่เป็นไปได้ในการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ในการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ถ้าเทียบเคียงกับการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินของระหว่างประเทศสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (IFRS for SMEs) จะพบว่ามาตรฐานดังกล่าวมีลักษณะที่สมบูรณ์

ในตัว (Self-Contained) ซึ่งแตกต่างจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ NPAEs ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันที่ให้อ้างอิงกลับไปใช้ TFRS for PAEs ในประเด็นที่ไม่มีระบุไว้ ดังนั้น ในการปรับปรุงเพื่อยกร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ครั้งนี้จึงควรพิจารณาด้วยว่า 1) ต้องการให้มีความสมบูรณ์ในตัว (Self-Contained) เหมือนมาตรฐานสากลหรือไม่ และ 2) ประเด็นทางบัญชีใดบ้างที่ควรนำมาเพิ่มเติมในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุง

นอกจากนี้ การสำรวจเทียบเคียงการใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมในภูมิภาคอาเซียนจะพบว่ามาเลเซียและสิงคโปร์มีการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน IFRS for SMEs ในขณะที่ฟิลิปปินส์มีมาตรฐาน 3 ระดับคือ (1) มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่สอดคล้องกับ IFRS, (2) IFRS for SMEs และ (3) มาตรฐานการรายงานทางการเงินของกิจการขนาดเล็กจิ๋ว (Micro-entities) ดังนั้น หากพิจารณาในเชิงโครงสร้างของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ที่จะปรับปรุงใหม่ ทางเลือกในการปรับปรุงทั้งหมดมีหลายทางเลือก แต่ผู้เขียนขอเสนอทางเลือกที่น่าจะมีความเป็นไปได้และมีเหตุผล ดังนี้

ทางเลือกที่ 1 กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ที่ไม่ใช่ Self-Contained คือใช้โครงสร้างแบบเดิมที่เป็นปัจจุบันและกำหนดให้กิจการ NPAEs ที่ต้องการนำเสนอรายการที่ไม่ได้ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRSs for PAEs)

ทางเลือกที่ 2 กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ที่มีความสมบูรณ์ในตัว (Self-Contained) คือมีการเพิ่มเนื้อหาให้ครอบคลุมธุรกรรมต่างๆ มากขึ้น และให้ทางเลือกวิธีปฏิบัติบัญชีที่เป็นปัจจุบันมากขึ้น

ทางเลือกที่ 3 กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ที่มีความสมบูรณ์ในตัว (Self-Contained) และให้ทางเลือกกิจการ NPAEs สามารถเลือกใช้ IFRS for SMEs ได้หากกิจการมีความประสงค์ที่จะใช้

ทางเลือกที่ 4 กำหนดให้กิจการ NPAEs ใช้ IFRS for SMEs แต่มีการปรับปรุงให้เข้ากับบริบทไทย และกิจการที่มีขนาดเล็กมากและธุรกรรมไม่ซับซ้อน (Micro Entities) ให้ใช้ TFRS for NPAEs ที่เป็นโครงสร้างเดิม ดังนั้นทางเลือกนี้จะทำให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยมี 3 ระดับ ทางเลือกทั้งหมดสามารถสรุปได้ดังแสดงในตารางที่ 6

ข้อดีและข้อเสียของแต่ละทางเลือก

ทางเลือกที่กล่าวมาข้างต้นมีทั้งข้อดีและข้อเสีย ตามลำดับดังต่อไปนี้

ทางเลือกที่ 1 กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ใช้โครงสร้างแบบเดิมที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และกำหนดให้กิจการ NPAEs ที่ต้องการนำเสนอรายการที่ไม่ได้ระบุในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRSs for PAEs)

สิ่งนี้อาจมีผู้มองว่าเป็นข้อดีของทางเลือกนี้ คือ ผู้ใช้มาตรฐาน TFRS for NPAEs ไม่ต้องทำความเข้าใจหรือศึกษาใหม่ หากกิจการมีธุรกรรมที่ไม่ซับซ้อนมากนัก TFRS for NPAEs เดิมยังครอบคลุมธุรกรรมที่เกิดขึ้นอยู่ทั้งหมด แต่ข้อเสียคือมาตรฐาน TFRS for NPAEs ไม่ได้ครอบคลุมธุรกรรมหรือหลักการบัญชีบางเรื่อง หากกิจการที่ไม่มีส่วนสาธารณะเกิดมีธุรกรรมดังกล่าวก็ต้องไปใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRS for PAEs) เต็มรูปแบบ ไม่มีโอกาสที่จะเลือกวิธีการบัญชีที่ง่ายขึ้นหรือลดระดับการเปิดเผยข้อมูลลงตามความจำเป็นตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น นอกจากนี้ มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีการพัฒนาอยู่อย่างต่อเนื่องจนอาจทำให้การ

รายงานทางการเงินที่ระบุให้มาตรฐาน TFRS for PAEs ไม่สอดคล้องกับกรอบแนวคิดตามมาตรฐาน TFRS for NPAEs เดิมอีกต่อไป

ทางเลือกที่ 2 กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ที่มีความสมบูรณ์ในตัว (Self-Contained) คือมีการเพิ่มเนื้อหาให้ครอบคลุมธุรกรรมต่างๆ มากขึ้น และให้ทางเลือกวิธีปฏิบัติบัญชีที่เป็นปัจจุบันมากขึ้น

ข้อดีของทางเลือกที่ 2 คือกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ที่มีความสมบูรณ์ในตัว ทำให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะใช้ TFRS for NPAEs ได้อย่างครบถ้วนโดยไม่ต้องเข้าไปใช้ TFRS for PAEs กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีทางเลือกในการรายงานการเงินเพิ่มขึ้นทำให้กิจการมีโอกาสเลือกนโยบายบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือนำเชื่อถือมากขึ้น ส่วนกิจการที่ยังไม่พร้อมกับทางเลือกใหม่ที่เพิ่มขึ้นก็สามารถใช้นโยบายบัญชีแบบเดิมที่ยังคงไว้ให้เป็นทางเลือกอยู่ ส่วนข้อเสียคือมาตรฐานจะดูมีความซับซ้อนขึ้น อีกประเด็น ซึ่งอาจเป็นข้อดีหรือมองอีกมุมหนึ่งอาจเป็นความท้าทายในการกำหนดกรอบแนวคิด (Conceptual Framework) ของมาตรฐาน NPAEs ที่มีความสมบูรณ์ในตัว เพราะการรวบรวมทางเลือกของวิธีการทางบัญชีที่หลากหลายและพัฒนามาจากช่วงเวลาที่แนวคิดทางบัญชีที่แตกต่างกัน อาจทำให้การกำหนดกรอบแนวคิดที่มีความสม่ำเสมอทำได้ยากและวิธีการทางบัญชีที่กำหนดใน TFRS for NPAEs อาจไม่สอดคล้องกันเอง

ทางเลือกที่ 3 กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ NPAEs ที่มีความสมบูรณ์ในตัว (Self-Contained) และให้ทางเลือกกิจการ NPAEs สามารถเลือกใช้ IFRS for SMEs ได้หากกิจการมีความประสงค์ที่จะใช้

ทางเลือกที่ 3 นี้เป็นการเพิ่มเติมข้อปฏิบัติในทางเลือกที่ 2 โดยให้ IFRS for SMEs เป็นทางเลือก ข้อดีของทางเลือกที่ 3 คือทำให้กิจการขนาดเล็กมีรายการไม่ซับซ้อนสามารถใช้ TFRS for NPAEs ที่มีความสมบูรณ์ในตัว

ตารางที่ 6 โครงสร้างที่เป็นไปได้ของมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย

ทางเลือกที่	จำนวนระดับ	มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
1	2	<ul style="list-style-type: none"> • TFRS for PAEs • TFRS for NPAEs (โครงสร้างเดิม)
2	2	<ul style="list-style-type: none"> • TFRS for PAEs • TFRS for NPAEs (ปรับโครงสร้างให้มีความสมบูรณ์ในตัว)
3	2	<ul style="list-style-type: none"> • TFRS for PAEs • TFRS for NPAEs (ปรับโครงสร้างให้มีความสมบูรณ์ในตัว) หรือให้เลือกใช้ IFRS for SMEs (ทางเลือก)
4	3	<ul style="list-style-type: none"> • TFRS for PAEs • IFRS for SMEs ที่ปรับให้เข้ากับบริบทไทย • TFRS for NPAEs ที่เป็นโครงสร้างเดิม

(Self-Contained) ตามที่กล่าวถึงในทางเลือกที่ 2 แต่ให้ทางเลือกสำหรับกิจการที่มีความพร้อมในการใช้ IFRS for SMEs สามารถที่จะเลือกนำมาปฏิบัติใช้ได้ ซึ่งจะเป็นประโยชน์กับกิจการที่ประสงค์หรือวางแผนจะระดมทุนจากสาธารณะทำให้ได้มีการเตรียมความพร้อมในระดับหนึ่งก่อนที่จะต้องใช้ TFRS for PAEs หรือกิจการที่มีบริษัทใหญ่อยู่ต่างประเทศและบริษัทใหญ่นั้นใช้ IFRS for SMEs ก็สามารถใช้ได้ทำให้ไม่ต้องปรับงบการเงินก่อนส่งไปทำงบการเงินรวม ข้อเสียน่าจะเป็นมุมมองของผู้ใช้งบการเงินในประเด็นของการเปรียบเทียบกันได้เพราะการกำหนดให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะสามารถเลือกใช้มาตรฐานใดก็ได้จะทำให้ข้อมูลในงบการเงินไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ กิจการ (ซึ่งเป็นผู้เลือก) ต้องมีความเข้าใจและตระหนักถึงข้อดีและข้อเสียนี้ เพื่อที่จะสามารถเลือกสิ่งที่เหมาะสมกับกิจการ

ทางเลือกที่ 4 ทางเลือกกำหนดให้มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยมี 3 ระดับคือ TFRS for PAEs และกำหนดให้กิจการ NPAEs ใช้ IFRS for SMEs แต่มีการ

ปรับปรุงให้เข้ากับบริบทไทย ส่วนกิจการที่มีขนาดเล็กมากและธุรกิจไม่ซับซ้อน (Micro entities) ให้ใช้ TFRS for NPAEs เดิมที่ใช้ในปัจจุบัน

ข้อดีของทางเลือกที่ 4 คือกิจการที่มีขนาดใหญ่และมีธุรกรรมที่ซับซ้อนควรใช้ IFRS for SMEs ซึ่งเป็นมาตรฐานสากลซึ่งมีการศึกษาและกำหนดโดย คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) ซึ่งทำให้งบการเงินเป็นที่ยอมรับในสากลแต่ก็ควรมีการปรับปรุงให้เข้ากับบริบทของประเทศไทย ส่วนกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะขนาดเล็กสามารถใช้มาตรฐาน TFRS for NPAEs เดิม ซึ่งไม่เป็นภาระในการจัดทำหรือต้องศึกษาใหม่ ส่วนข้อเสียหรือความท้าทายของทางเลือกนี้คือ การกำหนดเกณฑ์เพื่อแบ่งระดับกิจการทำได้ยากเพราะมีปัจจัยหลายอย่างที่ต้องคำนึงถึง ตัวอย่างเกณฑ์ที่เคยมีการนำมาพิจารณาเช่น รายได้ ขนาดสินทรัพย์ หรือจำนวนพนักงาน แต่เกณฑ์ดังกล่าวไม่สามารถบ่งชี้ลักษณะของธุรกรรมได้อย่างเบ็ดเสร็จเด็ดขาด เนื่องจากโมเดลทางธุรกิจในปัจจุบันมีความซับซ้อน เช่น กิจการที่มียอดขายสูงอาจจ้างผลิต

สินค้าทั้งหมดโดยไม่มีโรงงานผลิตเอง มีจำนวนพนักงานประจำไม่มากนัก หรือกิจการ NPAEs ขนาดเล็ก แต่ค้าขายกับต่างประเทศในสัดส่วนรายได้ที่สูงก็เป็นได้ เป็นต้น

หากพิจารณาทางเลือกแต่ละทางจะพบว่าไม่มีทางเลือกใดมีแต่ข้อดีสมบูรณ์แบบ นอกจากนี้ การเลือกทางเลือกแต่ละทางก็มีความท้าทายที่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องต้องพิจารณาด้วยว่าจะแก้ปมความท้าทายนั้นอย่างไร ทั้งนี้การเลือกทางเลือกที่จะใช้ปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีความสำคัญและอาจส่งผลอย่างมากต่อการพัฒนาของการบัญชีของประเทศไทย

บทสรุป

วัตถุประสงค์หลักของบทความนี้คือการพัฒนาปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะให้สามารถรองรับการรายงานทางการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่มีความหลากหลายทั้งด้านขนาด ประเภทของธุรกิจและความซับซ้อนของรายการค้า และให้สอดคล้องกับหลักการบัญชีและแนวปฏิบัติบัญชีที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่อย่างต่อเนื่อง บทความนี้ระบุถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันและนำเสนอแนวทางที่อาจเป็นไปได้ในการปรับโครงสร้างมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย รวมทั้งให้ข้อดีและข้อเสียที่อาจเกิดขึ้นในแต่ละทางเลือก ผู้เขียนหวังว่าแนวทางเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ในการประกอบการพิจารณาปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะต่อไป

REFERENCES

- Federation of Accounting Professions. (2011). *Thai Financial Reporting Standards for NPAEs*. Federation of Accounting Professions. Bangkok.
- IAS plus. (2018). From <https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/asia>
- Institute of Singapore Chartered Accountants. (2018). From <https://isca.org.sg/tkc/fr/financial-reporting-standards/singapore/>
- Malaysian Accounting Standards Board. (2018). From <http://www.masb.org.my/pages.php?id=20>
- Narktabtee, K. (2018). The Study to Formulate the Structure of Financial Reporting Standards of Thailand. *Journal of Accounting Profession. Special Issue March 2018*, 50–57.
- Vichitlekarn, S. (2018). Revision of Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities (TFRS for NPAEs). *Journal of Accounting Profession. Special Issue March 2018*, 58–73.