

# ประวัติความเป็นมาและข้อเสนอ เพื่อการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

## ดร.กนกพร นาคทับที

รองศาสตราจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ

สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์

กรรมการในคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี (2560–2563)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 6 สิงหาคม 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 15 กันยายน 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 17 กันยายน 2563

## บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะอธิบายแนวคิดที่ส่งผลต่อการพัฒนาและประวัติความเป็นมาของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ การนำมาตรฐานมาปฏิบัติใช้ ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น และให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางการปรับปรุงและการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะในอนาคต โดยอ้างอิงจากผลการศึกษาของคณะทำงานศึกษาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้ สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ บทความนี้ นำเสนอหลักการและเป้าหมายของการปรับปรุง เนื้อหาที่ควรเพิ่มเติม รูปแบบของมาตรฐานรวมทั้งข้อดีข้อเสียที่เกิดขึ้นจากการเลือกแนวทางการพัฒนาที่แตกต่างกัน เพื่อให้ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในวิชาชีพบัญชีได้รับทราบและเข้าใจการเปลี่ยนแปลงที่นำเสนอ เพื่อนำไปสู่การมีส่วนร่วมในการให้ความคิดเห็น เพื่อการพัฒนาทั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงิน การพัฒนาองค์ความรู้ในวิชาชีพบัญชีต่อไป

**คำสำคัญ:** มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ การพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงิน

# Background of the Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities and the Proposed Future Development

**Dr.Kanogporn Narktabtee**

*Associate Professor of NIDA Business School,  
National Institute of Development Administration  
Accounting Standard Setting Committee (2017–2020),  
Thailand Federation of Accounting Professions*

Received: August 6, 2020

Revised: September 15, 2020

Accepted: September 17, 2020

## ABSTRACT

The article provides background and notion behind the development of the Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities, TFRS for NPAEs. The article addresses the implementation issues and problems arising from applying the standard. Based on the study of the working committee, appointed by the Accounting Standard Setting Committee, this article proposes future development which includes principles and objectives, content or issues to be added, format of the proposed standard along with its pros and cons. The article could enhance the understanding in the proposed changes which would lead to more involvement in development of the accounting standards and the accounting professions.

**Keywords:** Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities, TFRS for NPAEs, Development of Accounting Standards

## ประวัติความเป็นมาของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities, TFRS for NPAEs) มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะใช้กับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities, NPAEs) ในบทที่ 2 ย่อหน้าที่ 6 ของ TFRS for NPAEs (Federation of Accounting Professions, 2011) ได้กำหนดคำนิยามของกิจการ NPAEs ไว้ดังนี้

- “6. กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการที่ไม่ใช่กิจการดังต่อไปนี้
- 6.1 กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชนไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาคหรือกิจการที่นำส่ง หรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใด ๆ ต่อประชาชน
  - 6.2 กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยกิจการนั้น เป็นต้น
  - 6.3 บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน
  - 6.4 กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม”

การพัฒนา TFRS for NPAEs ส่วนหนึ่งเกิดขึ้นเพราะแรงผลักดันจากการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards, IFRSs) ของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard Board, IASB) ที่มุ่งเน้นให้เกิดความโปร่งใสของข้อมูลทางการเงิน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการลงทุนข้ามชาติ การช่วยลดต้นทุนเงินทุนของธุรกิจและช่วยสร้างการเติบโตและเสถียรภาพของตลาดการเงิน โดยกลุ่มผู้ใช้มาตรฐานที่เป็นกลุ่มเป้าหมายหลักคือกิจการที่มีการระดมเงินทุนในตลาดสาธารณะ ในขณะที่กิจการส่วนใหญ่ของประเทศไทยเป็นกิจการเอกชนที่มีขนาดกลางและขนาดเล็ก ไม่ได้มีการระดมเงินทุนจากสาธารณะ และกิจการที่มีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) จำนวนไม่มาก การจัดทำงบการเงินส่วนใหญ่ทำเพื่อปฏิบัติตามกฎระเบียบของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมาปฏิบัติใช้จึงไม่ตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน ก่อให้เกิดภาระต้นทุนในการจัดทำที่ไม่คุ้มค่ากับประโยชน์จากการใช้ข้อมูล

ในช่วงก่อนที่จะมีการบังคับใช้ TFRS for NPAEs นั้น กิจการทุกกิจการในประเทศไทย ปฏิบัติใช้มาตรฐานการบัญชีสากลในการรายงานทางการเงินเป็นส่วนใหญ่ แต่มีบางเรื่องที่ได้รับการยกเว้น โดยสภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้มีประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฉบับที่ 21/2550 เรื่องการยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีกับธุรกิจที่ไม่ใช่บริษัทที่ได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ ประเภทการเป็นนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ การค้าหลักทรัพย์ การจัดจำหน่ายหลักทรัพย์ การจัดการกองทุนรวม การจัดการกองทุนส่วนบุคคลและการให้สินเชื่อเพื่อธุรกิจหลักทรัพย์ และกิจการนั้นมิได้เป็น

บริษัทมหาชน จำกัด รวมทั้งมีได้เป็นสถาบันการเงินที่จัดตั้งตามกฎหมายอื่น ให้ได้รับยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีจำนวน 8 ฉบับดังตารางที่ 1 ซึ่งส่วนใหญ่เป็นมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่เป็นกลุ่มกิจการ มีลักษณะการดำเนินงานในหลายมิติ เช่น การลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม การร่วมค้า รวมถึงมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งมีความจำเป็นสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียในวงกว้าง

**ตารางที่ 1** มาตรฐานการบัญชีที่เคยมีการยกเว้น 8 ฉบับก่อนใช้ TFRS for NPAEs

ฉบับที่	เรื่อง
1	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน
2	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 25 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง งบกระแสเงินสด
3	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์
4	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 44 (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

ที่มา: [https://www.dbd.go.th/DBD\\_WEB\\_2018/index\\_answer.php?tid=4017734](https://www.dbd.go.th/DBD_WEB_2018/index_answer.php?tid=4017734)

หากย้อนไปในช่วงเวลาก่อนหน้านั้น คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) ได้พัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศโดยใช้วิธีการวัดมูลค่าที่ซับซ้อนมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ต้องหามูลค่าที่จะคาดว่าจะได้รับคืนโดยใช้มูลค่าที่สูงกว่าระหว่างราคาขายสุทธิและมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น โดยมูลค่าจากการใช้หมายถึงมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดที่คาดว่าจะเกิดในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์อย่างต่อเนื่องและจากการจำหน่ายสินทรัพย์ ณ วันสิ้นอายุการใช้งาน (The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand, 2001) เรื่องการวัดมูลค่ายุติธรรมที่ใช้กับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์หากเลือกใช้วิธีการตีราคาใหม่ เรื่องอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุนที่ให้วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรม หากไม่สามารถหามูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือก็ให้สามารถใช้วิธีราคาทุนได้ ถึงแม้ว่ามาตรฐานการบัญชีในยุคนั้นจะให้คำจำกัดความคำว่ามูลค่ายุติธรรมไว้ แต่การได้มาซึ่งมูลค่ายุติธรรมที่น่าเชื่อถือของสินทรัพย์ในช่วงเวลานั้นก็ยังไม่แพร่หลายทั้งในแง่ของแหล่งข้อมูล องค์กรความรู้เกี่ยวกับเทคนิคในการประเมินมูลค่ายุติธรรมยังอยู่ในวงจำกัด ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของการหามูลค่ายุติธรรมของอสังหาริมทรัพย์ การวัดค่าของสินทรัพย์ชีวภาพรวมถึงผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร จุดเก็บเกี่ยวในเรื่องของการบัญชีเกษตรกรรม นอกจากนี้การวัดมูลค่าในบางเรื่องยังต้องใช้ความเชี่ยวชาญเฉพาะ เช่น เรื่องผลประโยชน์พนักงานมีการให้ใช้หลักคณิตศาสตร์ประกันภัย บางเรื่องมีความซับซ้อน เช่น การรับรู้สินทรัพย์หนี้สิน ภาษีเงินได้รอดัดบัญชี เป็นต้น

ในช่วงที่เริ่มพัฒนา TFRS for NPAs คณะทำงานจัดทำร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (2551-2554) ได้พิจารณาถึงประเด็นทางการบัญชีที่กล่าวมาข้างต้น และได้ทำการสำรวจความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีและกิจการ NPAs เกี่ยวกับการใช้ข้อมูลทางการเงินของกิจการ NPAs ในขณะนั้น รวมถึงพิจารณาความจำเป็นที่กิจการขนาดกลางและขนาดเล็กจะเลือกใช้ข้อมูลที่ต้องใช้การประมาณการที่ซับซ้อน ซึ่งมีต้นทุนการได้มาซึ่งข้อมูล เพื่อจัดทำรายงานสูงและอาจไม่คุ้มค่าเมื่อเทียบกับประโยชน์ที่กิจการ NPAs จะได้รับ รวมทั้งปัจจัยแวดล้อมอื่นๆ เช่น การแพร่หลายและการเข้าถึงแหล่งข้อมูลมูลค่ายุติธรรม ดังนั้นมาตรฐาน TFRS for NPAs จึงครอบคลุมเนื้อหาหลักจำนวน 22 บท ตามที่แสดงในตารางที่ 2

**ตารางที่ 2** เนื้อหาหลักของมาตรฐาน TFRS for NPAs

บทที่	เรื่อง
1	ความเป็นมาและวัตถุประสงค์
2	ขอบเขต
3	กรอบแนวคิด
4	การนำเสนองบการเงิน
5	การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด
6	เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
7	ลูกหนี้
8	สินค้าคงเหลือ
9	เงินลงทุน
10	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
11	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
12	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
13	ต้นทุนการกู้ยืม
14	สัญญาเช่า
15	ภาษีเงินได้
16	ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
17	เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
18	รายได้
19	การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์
20	สัญญาก่อสร้าง

## ตารางที่ 2 เนื้อหาหลักของมาตรฐาน TFRS for NPAEs (ต่อ)

บทที่	เรื่อง
21	ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
22	การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ

ที่มา: The Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities, Federation of Accounting Professions, 2011.

ทั้งนี้ในย่อหน้าที่ 8 ของมาตรฐาน TFRS for NPAEs ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า “ในกรณีที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไม่ประสงค์ที่จะจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) ทุกฉบับ โดยปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ” ดังนั้นหากกิจการ NPAEs ที่ไม่ปฏิบัติตามวิธีการบัญชีที่ระบุไว้ในมาตรฐาน TFRS for NPAEs กิจการนั้นต้องจัดทำรายงานทางการเงินโดยใช้มาตรฐาน TFRSs ทุก ๆ เรื่อง จะเลือกใช้เฉพาะบางเรื่องไม่ได้

### การเน้นหลักการบัญชีที่ใช้วิธีราคาทุน

จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้นเนื้อหาใน 22 บทนี้จึงเน้นที่การใช้วิธีราคาทุนเป็นหลักโดยมีการใช้มูลค่ายุติธรรมบ้าง แต่ต้องไม่เป็นภาระต่อกิจการ ตัวอย่าง เช่น บทที่ 10 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์กำหนดให้วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีราคาทุนเท่านั้นในขณะที่มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (TAS 16) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่ได้ ส่วนเรื่องของการตัดค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์มีระบุไว้ในย่อหน้าที่ 136 โดยเน้นย้ำว่าข้อบ่งชี้ควรมีลักษณะถาวรและการวัดมูลค่าโดยไม่ต้องใช้ต้นทุนที่สูงจนเกินไป เช่นเดียวกับบทที่ 12 เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กำหนดให้วัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีราคาทุนเท่านั้น ซึ่งแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (TAS 40) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนที่กำหนดให้เลือกใช้ได้ทั้งวิธีราคาทุนและวิธีมูลค่ายุติธรรม โดยให้แนวทางว่าหากกิจการไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือก็สามารถใช้วิธีราคาทุน

### การเน้นการประมาณการอย่างง่าย

TFRS for NPAEs ยังเน้นการใช้การประมาณการอย่างง่าย เพื่อไม่ให้เป็นการของกิจการ เช่น บทที่ 15 เรื่อง ภาษีเงินได้กำหนดให้รับรู้โดยใช้วิธีค่าง่ายได้ อย่างไรก็ตาม ในช่วงที่จะเริ่มบังคับใช้มาตรฐาน TFRS for NPAEs ได้มีกิจการ NPAEs บางแห่งได้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ซับซ้อนบางเรื่องไปแล้ว เช่น กิจการใช้วิธีการคำนวณภาษีเงินได้รอตตบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 (TAS 12) เรื่องภาษีเงินได้ และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 (TAS 19) เรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน ดังนั้นในบทที่ 15 ของ TFRS for NPAEs ย่อหน้าที่ 300 จึงระบุให้กิจการที่ประสงค์จะเลือกรับรู้ค่าใช้จ่ายหรือรายได้ภาษีเงินได้ สินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอกการตัดบัญชีโดยใช้วิธีหนี้สินตามงบแสดงฐานะการเงิน (Balance Sheet Liability Method) ก็ให้เลือกใช้ได้ เช่นเดียวกับบทที่ 16 ย่อหน้าที่ 312 หากกิจการประสงค์จะรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับผลประโยชน์พนักงานตามแนวทางที่กำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) ซึ่งหมายถึง TAS 19 ก็สามารถทำได้

## ความสอดคล้องกับการยกเว้นมาตรฐานการบัญชี 8 ฉบับ

หากเปรียบเทียบ TFRS for NPAEs กับการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีในช่วงเวลาก่อนหน้านี้ที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ มีประกาศให้ยกเว้นการใช้มาตรฐานการบัญชีได้ 8 ฉบับตามตารางที่ 1 นั้น จะเห็นถึงความสอดคล้องกันคือ TFRS for NPAEs ไม่ครอบคลุมถึงเรื่อง งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ เงินลงทุนในบริษัทร่วมและส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า ส่วนเรื่องที่เหลืออีก 4 เรื่อง TFRS for NPAEs ไม่ได้กำหนดให้กิจการต้องทำ แต่หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการจัดทำรายงานดังกล่าวก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFRSs) ในเรื่องนั้น ๆ ได้แก่ เรื่อง งบกระแสเงินสดระบุไว้ที่ย่อหน้าที่ 32 ของ TFRS for NPAEs เรื่องการนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานระบุไว้ในย่อหน้าที่ 45 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันระบุไว้ในย่อหน้าที่ 46 และเรื่องการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงินระบุไว้ในย่อหน้าที่ 47

ในเรื่องการต่อค่างานของสินทรัพย์ มาตรฐาน TFRS for NPAEs ได้มีการกำหนดถึงเรื่องนี้ไว้ให้ทำแบบง่าย ในบทที่ 10 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ย่อหน้าที่ 134-136 กล่าวถึงการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ โดยให้แสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) มาตรฐานระบุชัดเจนว่าเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่ามูลค่าสินทรัพย์ลดลง ให้รับรู้ผลขาดทุนจากการลดลงมูลค่าของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ในงบกำไรขาดทุน หากกิจการสามารถประมาณราคาขายได้อย่างน่าเชื่อถือ (หักด้วยต้นทุนในการขาย) โดยไม่มีต้นทุนสูงมากจนเกินไป

## การเทียบเคียงกับการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินของต่างประเทศ

อนึ่ง ในช่วงที่มีการพัฒนา TFRS for NPAEs นั้น คณะทำงานฯ ได้ทำการศึกษาการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (International Financial Reporting Standards, IFRS for SMEs) ซึ่ง IASB ได้เริ่มมีการศึกษาและพัฒนา IFRS for SMEs แล้วเช่นกัน แต่ในขณะนั้นมาตรฐาน IFRS for SMEs ยังคงมีการศึกษาบางประเด็นที่ยังไม่ชัดเจน เช่น เกณฑ์ในการกำหนดกิจการ SMEs ในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน เช่น ยอดรายได้ ยอดสินทรัพย์ จำนวนพนักงาน การมีส่วนได้เสียสาธารณะ รวมทั้งหลักการบัญชีที่กำหนดในแต่ละเรื่องของ IFRS for SMEs ก็ยังมีความซับซ้อนและจัดได้ว่ายากสำหรับกิจการ NPAEs ของไทย นอกจากนี้คณะทำงานฯ ยังได้ศึกษาแนวทางการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศอื่น ซึ่งพบว่าในแต่ละประเทศในขณะนั้น บางประเทศใช้มาตรฐานการรายงานระหว่างประเทศ (IFRSs) เฉพาะกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะเท่านั้น ส่วนกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะให้ใช้แนวปฏิบัติ เพื่อการคำนวณภาษีเท่านั้น บางประเทศมีแนวโน้มที่จะพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินเป็น 2 ชุดเหมือนประเทศไทย

## การเผชิญกับแนวความคิดที่หลากหลาย

ในการพัฒนา TFRS for NPAEs นั้น คณะทำงานฯ ได้พบกับแนวความคิดที่แตกต่างและหลากหลาย ซึ่งมาจากต่างมุมมองต่างประสบการณ์และความเชี่ยวชาญและต่างสายงานในวิชาชีพบัญชีทั้งผู้ทำบัญชี ผู้สอบบัญชี ผู้กำกับดูแล เป็นต้น มีกระแสการคัดค้านจากผู้มีส่วนได้เสียบางกลุ่มอยู่บ้างเพราะเกรงว่าการออกมาตรฐาน TFRS for NPAEs จะก่อให้เกิดความเสียหายต่อการพัฒนาวิชาชีพบัญชี ทำให้ประเทศไทยไม่เท่าเทียมกับต่างประเทศ ซึ่งในประเด็นนี้หากพิจารณา

ให้ดีแล้วการที่ประเทศไทยมีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน 2 ชุดคือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Thai Financial Reporting Standards, TFRSs) หรือที่หลายคนเรียกว่ามาตรฐาน “ชุดใหญ่” ที่ใช้กับกิจการที่ส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งมีความสอดคล้องกับ IFRSs โดยประเทศไทยมีนโยบายว่าจะปฏิบัติใช้ TFRS ภายหลังจากที่ IASB กำหนดให้ IFRS เรื่องนั้นมีผลบังคับใช้ 1 ปี ส่วนอีกชุดหนึ่งก็คือ TFRS for NPAEs ซึ่งประเทศไทยพัฒนาและกำหนดเองน่าจะเป็นข้อดี เพราะสามารถกำหนดให้เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการใช้รายงานการเงิน สภาพการณ์ ความพร้อมและความจำเป็น ของกิจการในประเทศ ซึ่งก็ไม่ได้เป็นการผิดกติกาสากลแต่อย่างใด นอกจากนี้ การที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดมาตรฐาน TFRS for NPAEs สำหรับกลุ่มกิจการ NPAEs ที่ชัดเจนแล้วก็ส่งให้การประเมินผลกระทบในการกำหนดและบังคับใช้ มาตรฐานชุดใหญ่ TFRSs มีความชัดเจนตามไปด้วย ในทางกลับกันหากไม่มี TFRS for NPAEs และกิจการทุกกิจการ ในประเทศไทยใช้มาตรฐานชุดเดียวกันหมดคือ TFRSs การออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินในเวลาต่อมาก็คงทำได้ยาก เพราะ TFRSs เกินความจำเป็นสำหรับกิจการ NPAEs หรืออาจจะต้องใช้วิธีการประกาศยกเว้นเพิ่มเติมตามมา

นอกจากนี้ยังมีแนวคิดที่แตกต่างอย่างสุดขั้วในการพัฒนา TFRS for NPAEs ในขณะนั้น โดยมีผู้เสนอให้กิจการ NPAEs ไม่ต้องจัดทำรายงานทางการเงินเลย แต่ให้จัดทำรายงานเพื่อการเสียภาษีเท่านั้น ซึ่งข้อเสนอนี้ไม่ได้รับความเห็นชอบ จากหลายฝ่าย เนื่องจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปถือเป็นความจำเป็นและเป็นประโยชน์แก่ ผู้ใช้งบการเงินหลายกลุ่ม เช่น หน่วยงานที่กำกับดูแล เจ้าหนี้ คู่ค้าของกิจการ เป็นต้น การจัดทำรายงานทางการเงิน ที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปยังเป็นเครื่องมือที่ช่วยส่งเสริมให้กิจการขนาดเล็กที่มีศักยภาพมีโอกาสที่จะเติบโตขยายกิจการ และ มีความต้องการเงินทุนสามารถเข้าถึงแหล่งเงินทุนจากการกู้ยืมสถาบันการเงินได้ง่ายขึ้น จนนำไปสู่การระดมเงินทุนจาก สาธารณะได้ด้วย นั่นคือ การแปลงสภาพเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะในที่สุด การกำหนดให้กิจการ NPAEs ต้องทำ งบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไปจึงน่าจะเป็นผลดีกับกิจการ ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชีฯ ณ ขณะนั้นจึงมีข้อสรุปให้พัฒนา TFRS for NPAEs ใช้เองสำหรับกิจการ NPAEs ในประเทศไทย ร่างมาตรฐานมีการทบทวนปรับเปลี่ยนจนในที่สุดมีผล บังคับใช้วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554

## การปฏิบัติใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ภายหลังจากการประกาศใช้ TFRS for NPAEs สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้องกับ TFRS for NPAEs จำนวน 3 ฉบับ เพื่อให้แนวทางปฏิบัติบัญชีในช่วงของการเปลี่ยนแปลงมาใช้ TFRS for NPAEs และ เพื่อเพิ่มความชัดเจนในบางเรื่อง เช่น การแสดงผลขาดทุนที่ลดลงของสินค้าคงเหลือ การรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับ รายจ่ายในการรื้อ การขนย้ายและการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ เป็นต้น บางเรื่องเป็นการเพิ่มเติมจาก TFRS for NPAEs เช่น เรื่องงบการเงินระหว่างกาล การให้ข้อมูลค่าจากการใช้ในการวัดผลขาดทุนจากการด้อยค่าได้หากมีมูลค่าสูงกว่า ราคาขายหักต้นทุนในการขาย เป็นต้น ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีและเรื่องที่เกี่ยวข้องในแต่ละประกาศแสดงไว้ในตารางที่ 3 ดังนั้นเนื้อหาของ TFRS for NPAEs ทั้งหมดนอกจากจะครอบคลุมมาตรฐาน 22 บทแล้ว ยังรวมประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เพิ่มเติมอีก 3 ฉบับด้วย



**ตารางที่ 3** ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีเพิ่มเติมและหัวข้อเรื่องที่เกี่ยวข้อง

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี	เรื่อง
ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 29/2554 วันที่ 17 มิถุนายน พ.ศ. 2554	เรื่อง คำอธิบายเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 1. สินค้าคงเหลือ 2. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ 3. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน 4. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน 5. ต้นทุนการกู้ยืม 6. ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (ผลประโยชน์พนักงาน)
ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 13/2555 วันที่ 19 เมษายน พ.ศ. 2555	เรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 1. การนำเสนองบการเงิน (งบการเงินระหว่างกาล) 2. ลูกหนี้ 3. ที่ดินอาคารอุปกรณ์ (การตัดมูลค่าของสินทรัพย์ หากมูลค่าจากการใช้สูงกว่าให้ใช้แทนราคาขายหักต้นทุนในการขาย)
ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีที่ 14/2555 วันที่ 19 เมษายน พ.ศ. 2555	เรื่อง การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ 1. เงินลงทุน 2. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ 3. ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น - ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ 4. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน 5. ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น - ผลประโยชน์พนักงาน

**หมายเหตุ:** ในระหว่างที่ปรับปรุงแก้ไขบทความนี้เพื่อการตีพิมพ์ คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี (กกบ.) ได้ให้ความเห็นชอบร่างประกาศสภาวิชาชีพบัญชีเรื่อง ข้อกำหนดเพิ่มเติมสำหรับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะเรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์และอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้ว และอยู่ระหว่างการรอลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา

## บทบาทของย่อหน้าที่ 52

สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่กิจการ NPAEs บางกิจการอาจมีธุรกรรมหรือรายการค้าที่ไม่ได้กำหนดไว้ใน 22 บทหลักหรือความเป็นไปได้ที่ในอนาคตอาจมีธุรกรรมหรือรายการค้ารูปแบบใหม่เกิดขึ้นที่กิจการ NPAEs อาจต้องใช้ ดังนั้นในย่อหน้าที่ 52 ของ TFRS for NPAEs (Federation of Accounting Professions, 2011) จึงมีการกำหนดแนวทางในการปฏิบัติบัญชีสำหรับธุรกรรมที่ไม่ได้มีระบุไว้ใน 22 บทไว้ โดยวัตถุประสงค์เดิมคือ ให้กิจการ NPAEs พิจารณาการใช้นโยบายบัญชีตามลำดับ ดังต่อไปนี้

“52. ในกรณีที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับรายการค้าเหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยอ้างอิง และพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่าง ๆ ตามลำดับต่อไปนี้

52.1 ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน

52.2 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

52.3 มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) เฉพาะรายการนั้น ๆ”

ตัวอย่างการปฏิบัติใช้ย่อหน้าที่ 52 เช่น เรื่องการบัญชีสำหรับการป้องกันความเสี่ยงที่ไม่ได้มีการระบุไว้ใน 22 บทกิจการ NPAEs ที่มีธุรกรรมนี้ที่สามารถตีความตามข้อความที่กำหนดในย่อหน้าที่ 52 นี้ โดยต้องพิจารณาตามลำดับกล่าวคือ ข้อ 52.1 ให้ใช้ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRS for NPAEs สำหรับเรื่องที่คล้ายคลึงและเกี่ยวข้องกัน หากไม่มีแนวปฏิบัติดังกล่าวก็ให้พิจารณาข้อ 52.2 กรอบแนวคิดของ TFRS for NPAEs ในส่วนของลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงินว่าสามารถนำมาประยุกต์ใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติบัญชีได้หรือไม่ ถ้าไม่สามารถทำได้ให้ใช้ข้อ 52.3 คือ ให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) เฉพาะรายการนั้น ๆ เพื่อให้การปฏิบัติใช้ TFRS for NPAEs มีความยืดหยุ่นในสภาวะแวดล้อมที่อาจเปลี่ยนแปลงไป

อย่างไรก็ตาม เมื่อปลายปี พ.ศ. 2560 สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้แต่งตั้งคณะทำงานศึกษาการนำมาตราฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้ (2560–2563) เพื่อศึกษาถึงการปฏิบัติใช้มาตรฐาน TFRS for NPAEs ว่ามีปัญหาหรือไม่ และมีประเด็นใดที่ควรพัฒนาปรับปรุงมาตรฐานให้สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้รายงานทางการเงินได้ดีขึ้น โดยคณะทำงานชุดนี้ได้ทำการสำรวจความคิดเห็นของนักบัญชีในกรุงเทพมหานครครั้งแรกในวันที่ 2 มีนาคม พ.ศ. 2561 จากนั้นได้ทำการสัมมนาเพื่อรวบรวมความคิดเห็น (Focus Group) จากผู้แทนหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง 30 คนจาก 9 หน่วยงานในวันที่ 18 กรกฎาคม พ.ศ. 2562 และได้ทำการสำรวจความคิดเห็น (Survey) ของผู้ที่อยู่ในวิชาชีพบัญชีจำนวน 1,896 คนจาก 11 จังหวัดที่มีสาขาของสภาวิชาชีพบัญชีฯ รวมทั้งกรุงเทพมหานครในช่วงเดือนกันยายนถึงพฤศจิกายน พ.ศ. 2562 สรุปผลการศึกษาทั้งหมดพบว่า 1) กิจการ NPAEs ระบุว่าไม่มีธุรกรรมหรือ

รายการค้าหลากหลายประเภทที่ไม่มีการให้แนวทางปฏิบัติกำหนดไว้ใน TFRS for NPAEs ในปัจจุบัน 2) ถึงแม้ว่าจะมีย่อหน้าที่ 52 ใน TFRS for NPAEs กำหนดแนวทางไว้ว่ากิจการควรปฏิบัติตามลำดับ แต่ผลการศึกษาพบว่าแนวทางการปฏิบัติที่ใช้จริงกลับมีความหลากหลาย ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของกิจการ ยกตัวอย่าง เช่น การบัญชีสำหรับการใช้อนุพันธ์เพื่อการป้องกันความเสี่ยง กิจการ NPAEs บางกิจการระบุว่าใช้แนวทางเดียวกับที่กรมสรรพากรกำหนด บางกิจการระบุว่าใช้มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา บางก็ระบุว่าใช้เกณฑ์คงค้าง เป็นต้น โดยทุกกิจการล้วนอ้างอิงหลักการจากย่อหน้าที่ 52 ทั้งสิ้น แสดงว่าแม้จะมีการระบุแนวทางไว้ให้ตามลำดับ แต่การปฏิบัติใช้จริงกลับไม่ได้ทำตามลำดับดังที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 52 ดังนั้นเพื่อให้การปฏิบัติบัญชีสำหรับธุรกรรมหรือรายการค้าเหล่านี้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่ถูกต้อง จึงควรให้มีการปรับปรุง TFRS for NPAEs โดยเพิ่มเติมประเด็นเหล่านี้ให้ชัดเจนและมาตรฐานมีความสมบูรณ์ขึ้น

### ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

#### ที่มาและเหตุผลของข้อเสนอเพื่อปรับปรุง

จากผลการศึกษาของคณะทำงานฯ ที่กล่าวมาข้างต้น กรอบกับสภาวะแวดล้อมในด้านต่าง ๆ ได้มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก การพัฒนาของโมเดลธุรกิจ หรือรูปแบบการทำธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่กิจการต้องทำกิจกรรมทุกอย่างเอง ตั้งแต่การรับคำสั่งซื้อการผลิตการจัดส่งถึงลูกค้า เปลี่ยนไปเป็นการจ้างผลิต ซึ่งทำให้กิจการไม่ต้องใช้การลงทุนที่สูงก็สามารถนำสินค้าออกสู่ตลาดได้ การพัฒนาของเทคโนโลยีที่ทำให้กิจการเข้าถึงลูกค้าทั่วโลกได้อย่างง่ายดาย คู่ค้าของกิจการ NPAEs อาจเป็นกิจการในต่างประเทศและมีการค้าขายเป็นเงินตราต่างประเทศ มีการใช้อนุพันธ์เพื่อการป้องกันความเสี่ยงหรือแม้แต่การเก็งกำไร เป็นต้น

นอกจากนี้หลังจากวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 สภาวิชาชีพบัญชี ฯ ได้มีการกำหนดใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (รวมทั้ง TFRIC และ TSIC) อีกหลายฉบับดังแสดงตัวอย่างบางส่วนในตารางที่ 4 หรือแม้บางฉบับที่มีผลบังคับใช้ในช่วงนั้น แต่ไม่ได้บรรจุไว้ใน TFRS for NPAEs เพราะอาจไม่ใช่ธุรกรรมหลักของกิจการ NPAEs แต่เมื่อระยะเวลาผ่านไปธุรกรรมนั้นอาจถือเป็นเรื่องปกติมากขึ้น เช่น การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ เป็นต้น

ตารางที่ 4 ตัวอย่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีผลบังคับใช้ภายหลัง 1 มกราคม 2554

ลำดับที่	ชื่อย่อ	ชื่อมาตรฐาน	มีผลบังคับใช้ตั้งแต่
1	TAS 29	การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่มีเงินเฟ้อรุนแรง	1 มกราคม 2554
2	TFRS 2	การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	1 มกราคม 2554
3	TFRS 4	สัญญาประกันภัย	1 มกราคม 2557
4	TFRS 12	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียในกิจการอื่น	1 มกราคม 2558
5	TFRS 13	การวัดมูลค่ายุติธรรม	1 มกราคม 2558
6	TAS 41	เกษตรกรรม	1 มกราคม 2559
7	TFRS 1	การนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาใช้เป็นครั้งแรก	1 มกราคม 2562

**ตารางที่ 4** ตัวอย่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีผลบังคับใช้ภายหลัง 1 มกราคม 2554 (ต่อ)

ลำดับที่	ชื่อย่อ	ชื่อมาตรฐาน	มีผลบังคับใช้ตั้งแต่
8	TFRS 15	รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า	1 มกราคม 2562
9	TAS 32	การแสดงรายการเครื่องมือทางการเงิน	1 มกราคม 2563
10	TFRS 7	การเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน	1 มกราคม 2563
11	TFRS 9	เครื่องมือทางการเงิน	1 มกราคม 2563
12	TFRS 16	สัญญาเช่า	1 มกราคม 2563

ที่มา: Federation of Accounting Professions, 2020

หมายเหตุ: ตารางนี้ยังไม่รวม TFRIC และ TSIC ที่มีผลบังคับใช้ภายหลัง 1 มกราคม 2554

หากวิเคราะห์ผลที่เกิดขึ้นจากปรากฏการณ์นี้ให้ละเอียดจะพบว่า กิจการ NPAEs ที่มีธุรกรรมหรือรายการค้าที่ไม่ได้ระบุไว้ชัดเจนใน TFRS for NPAEs เดิม เช่น การป้องกันความเสี่ยงจากการเปลี่ยนแปลงอัตราแลกเปลี่ยนของสกุลเงินตราต่างประเทศ แต่ต่อมามีมาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRS 9 มีผลบังคับใช้ หากกิจการ NPAEs ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 52 จะส่งผลให้กิจการ NPAEs ใช้ TFRS 9 ไปด้วย อนึ่ง ปรากฏการณ์นี้อาจส่งผลกระทบต่อกิจการ NPAEs มากน้อยต่างกัน ขึ้นอยู่กับเรื่องที่กิจการ NPAEs ต้องเผชิญอยู่เช่น เรื่องการบัญชีเกษตรกรรม ซึ่งไม่มีการกำหนดไว้ใน TFRS for NPAEs แม้กิจการ NPAEs ต้องใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เกษตรกรรม (TAS 41) แต่ก็อาจไม่มีความยุ่งยากกับกิจการ NPAEs มากนักเพราะ TAS 41 มีวิธีราคาทุนให้เลือกใช้ได้ ต่างจากผลกระทบที่เกิดขึ้นหากต้องให้กิจการ NPAEs ใช้ TFRS 9 จากปรากฏการณ์นี้ยิ่งเป็นการสนับสนุนให้มีการปรับปรุง TFRS for NPAEs ให้มีความสมบูรณ์ขึ้น

### หลักการและเป้าหมายของการปรับปรุง

ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น คณะทำงานฯ จึงเสนอหลักการในการปรับปรุง TFRS for NPAEs โดยเน้นการพัฒนามาตรฐานที่จะทำให้บรรลุเป้าหมายดังต่อไปนี้

**เป้าหมายที่ 1 คงความง่าย** เพื่อให้ตอบสนองกับความต้องการของกลุ่มผู้ใช้หลักคือ กิจการ NPAEs ทั่วประเทศที่มีจำนวนมากและมีธุรกรรมหลักที่เรียบง่าย

**เป้าหมายที่ 2 เพิ่มความสมบูรณ์** โดยการเพิ่มเป็นทางเลือกไม่เป็นการบังคับ กิจการ NPAEs แม้มีขนาดเล็กแต่ก็กระจายอยู่ในธุรกิจต่าง ๆ เช่น ธุรกิจบริการ ซั๊อมา-ขายไป อสังหาริมทรัพย์ เหมืองแร่ เกษตรกรรม เป็นต้น การพัฒนา TFRS for NPAEs ควรกำหนดแนวทางปฏิบัติบัญชีให้ครอบคลุมธุรกรรมที่กว้างขวางขึ้น

**เป้าหมายที่ 3 การพัฒนา (ให้ทางเลือก)** ต้องนำไปสู่แนวปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินชุดใหญ่ (TFRSs) เท่านั้น มีความเป็นไปได้และมีกรณีให้เห็นอยู่เนือง ๆ ว่ากิจการขนาดเล็กแม้เป็นธุรกิจครบครัน แต่ก็ยังมีโอกาสที่จะเติบโตขยายธุรกิจจนกระทั่งมีการระดมเงินทุนจากสาธารณะจดทะเบียนเข้าตลาดหลักทรัพย์ได้ กลายสภาพจากกิจการ NPAEs เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้ กิจการกลุ่มนี้ถ้ามีจำนวนอาจมีน้อยเมื่อเทียบกับกิจการ NPAEs ที่มีอยู่ทั้งหมดประมาณ 500,000 กิจการ แต่ก็มีอยู่จริง นอกจากนี้ในระหว่างการปรับโครงสร้างองค์กร เพื่อเตรียมตัว

เป็นกิจการที่ระดมทุนจากสาธารณะ ซึ่งอาจใช้ระยะเวลาหลายปี กิจการอาจไม่สามารถปรับปรุงระบบงานและการรายงานให้แล้วเสร็จทุกอย่างภายในระยะเวลาอันสั้นได้ ดังนั้นหากมีการปรับปรุงใดที่ออกนอกกรอบแนวทางปฏิบัติที่ไม่ได้ระบุไว้ใน TFRS for NPAEs กิจการนั้นจะหลุดจากสถานการณ์ใช้ TFRS for NPAEs ทันที (แต่กิจการนั้นก็ยังไม่ใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ) การพัฒนาเพื่อเปลี่ยนผ่านจาก NPAEs ไปเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะนับเป็นเรื่องที่ดีและน่าส่งเสริมให้เกิดขึ้น

### เนื้อหาที่ควรเพิ่มเติม

การพัฒนาปรับปรุง TFRS for NPAEs ที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นข้อเสนอที่อ้างอิงมาจากการศึกษาที่คณะทำงานฯ ได้รวบรวมมาจากการสัมมนาต่าง ๆ และเสนอโดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อบรรลุเป้าหมายทั้งสามข้อที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ยังไม่ใช่ที่สิ้นสุดของกระบวนการ ตรงกันข้ามข้อเสนอนี้เป็นเพียงการเริ่มต้นที่จะพัฒนาปรับปรุงมาตรฐานโดยในระหว่างกระบวนการยกร่างอาจมีข้อคิดเห็นเพิ่มเติมที่แตกต่างจากผู้มีประสบการณ์ในมุมมองอื่น ๆ ได้ ตารางที่ 5 แสดงเนื้อหาที่เสนอให้มีการปรับปรุงเพิ่มเติม โดยในช่องที่ว่างไว้หมายถึง ช่องที่คงเดิมไม่มีการเปลี่ยนแปลง

ภาพรวมของการเปลี่ยนแปลงนั้น คณะทำงานฯ เสนอให้คง 22 บทเดิมไว้เป็นหมวดที่ 1 โดยในบางบทมีการเพิ่มเติมวิธีการบัญชีรวมทั้งหลักการที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ยังเสนอให้เพิ่มเติมแนวปฏิบัติบัญชีเรื่องใหม่อีก 3 หมวด รวมทั้งสิ้นเป็น 4 หมวด ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

ในหมวดที่ 1 เป็นการคงไว้ซึ่ง 22 บทเดิม แต่มีการเพิ่มเติมหลักการบัญชีในบางเรื่อง โดยสรุปประเด็นหลัก ๆ ได้ดังนี้ เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่ได้ ซึ่งส่งผลให้ต้องเพิ่มเรื่องการรักษาระดับทุนในกรอบแนวคิด และพิจารณาให้เพิ่มทางเลือกทางกำไรรักษาทุนเบ็ดเสร็จได้ ปรับเพิ่มเรื่องสัญญาเช่า ซึ่งเชื่อมโยงการปรับเพิ่มเรื่องเนื้อหาสำคัญว่ารูปแบบในกรอบแนวคิด อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนให้เลือกใช้วิธีมูลค่ายุติธรรมและเพิ่มนิยามของคำว่ามูลค่ายุติธรรมในกรอบแนวคิด เรื่องประมาณการหนี้สิน เสนอให้เพิ่มเรื่องการเปิดเผยสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นและโปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า เรื่องผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ เสนอให้เพิ่มเรื่องการจัดทำงบการเงินตามสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน เป็นต้น

ส่วนหมวดที่ 2 3 และ 4 เป็นการเสนอเพิ่มเรื่องที่ไม่เคยมีใน 22 บท โดยหมวดที่ 2 เป็นแนวปฏิบัติสำหรับกิจการ NPAEs ที่ประสงค์จะทำการเงินรวม และเรื่องการรวมธุรกิจ (โดยไม่ต้องไปใช้ TFRSs ทุกฉบับ) หมวดที่ 3 เป็นการเพิ่มเรื่องสำหรับธุรกรรมพิเศษ ได้แก่ เรื่องเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการจ่ายโดยหุ้นเป็นเกณฑ์ และหมวดที่ 4 เป็นการเพิ่มทางเลือกสำหรับอุตสาหกรรมเฉพาะ ได้แก่ เกษตรกรรม การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรธรรมชาติ และข้อตกลงสัมปทาน โดยทุกเรื่องให้มีทางเลือกอย่างง่ายหรือระบุแค่การให้เปิดเผยข้อมูลเท่านั้น การจัดหมวดหมู่เป็น 4 หมวดแบบนี้ เพื่อให้กิจการ NPAEs ที่เดิมใช้มาตรฐานเพียง 22 บทนี้จะไม่ต้องกังวลกับการเปลี่ยนแปลงมากนัก เพราะการใช้มาตรฐานหมวดแรก 22 บทมีความเพียงพออยู่แล้ว

## รูปแบบของมาตรฐาน

คณะทำงานฯ ได้มีการพิจารณาถึงรูปแบบของ TFRS for NPAEs ฉบับปรับปรุงว่าควรเป็นรูปแบบใด

**แบบที่ 1 เขียนรายละเอียดเนื้อหาทั้งหมดในเล่มเดียว** รูปแบบนี้นักวิชาการและผู้ที่เป็นหน่วยงานกำกับดูแลชอบมากกว่ารูปแบบที่ 2 เพราะง่ายแก่การอ้างอิง ทุกอย่างจบสมบูรณ์ในเล่มเดียว แต่รูปแบบนี้มีข้อเสียคือ ในเรื่องที่มีการอ้างอิงไปมาตรฐานชุดใหญ่ TFRSs หากมาตรฐาน TFRSs มีการเปลี่ยนแปลงไป สภาวิชาชีพบัญชีฯ ต้องรีบปรับปรุง TFRS for NPAEs ให้สอดคล้องกับมาตรฐานชุดใหญ่ทันที

**แบบที่ 2 ใช้การอ้างอิงส่วนที่เพิ่มเติมไปยังมาตรฐานการรายงานทางการเงินชุดใหญ่ทั้งฉบับ** ตัวอย่างของการเรียบเรียงมาตรฐานแบบนี้สามารถดูได้จากย่อหน้าที่ 45 46 และ 47 ของมาตรฐาน TFRS for NPAEs (Federation of Accounting Professions, 2011) ซึ่งในที่นี้ขอแสดงให้ดูเพียง 1 ตัวอย่างคือ ย่อหน้าที่ 45 ดังนี้

“45 มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่กำหนดให้กิจการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานก็สามารถจัดทำได้ โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ว่าด้วยเรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน”

ข้อดีของการอ้างอิงเรื่องที่เกี่ยวข้องไปยัง TFRSs โดยตรงคือ หาก TFRSs มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลง สภาวิชาชีพบัญชีฯ อาจไม่ต้องรีบปรับปรุงมาตรฐาน TFRS for NPAEs การใช้การอ้างอิงโดยตรงทำให้ TFRS for NPAEs ที่อิงกับ TFRSs มีความทันสมัยอยู่เสมอ สอดคล้องกับความต้องการของ NPAEs กลุ่มที่กำลังเติบโตและมีความพร้อมในการใช้มาตรฐาน TFRSs ในบางเรื่อง

นอกจากนี้แบบที่ 2 ยังอาจมีการเพิ่มเติมแนวปฏิบัติบัญชีอย่างง่าย ตัวอย่าง เช่น ใน TFRS for NPAEs ฉบับปัจจุบัน (Federation of Accounting Professions, 2011) บทที่ 15 เรื่องภาษีเงินได้ ย่อหน้าที่ 299 และ 300 ดังนี้

“299. กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนโดยใช้วิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย ซึ่งแสดงภาระภาษีเงินได้ที่กิจการค้างชำระสุทธิจากภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้รับรู้เป็นหนี้สิน”

“300. อย่างไรก็ตาม หากกิจการประสงค์จะเลือกรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้ และสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้วิธีหนี้สินตามงบแสดงฐานะการเงิน (Balance Sheet Liability Method) ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) อย่างสม่ำเสมอ”

ข้อดีของรูปแบบนี้คือ การเพิ่มเติมทางเลือกอย่างง่ายเพื่อให้กิจการ NPAEs ที่อาจไม่เคยตระหนักถึงประเด็นทางการบัญชีในเรื่องนั้น ๆ ได้มีโอกาสได้ทำความเรียนรู้และทำความเข้าใจประเด็นดังกล่าว ซึ่งอาจนำไปสู่การนำมาปฏิบัติใช้ที่ถูกต้องในอนาคตได้ดีขึ้น

**unสรุป**

บทความนี้ได้เล่าถึงที่มาแนวคิดก่อนที่จะมีการพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่มีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 หลังจากการปฏิบัติใช้ TFRS for NPAEs มาช่วงระยะเวลาหนึ่งสภาวิชาชีพบัญชี ได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาปฏิบัติใช้เมื่อปลายปี พ.ศ. 2560 บทความนี้รวบรวมประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นทั้งจากตัวมาตรฐาน TFRS for NPAEs ประเด็นที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงของภาวะแวดล้อมทางธุรกิจและผลการศึกษาของคณะทำงานฯ แล้วสรุปเป็นเพื่อการปรับปรุง TFRS for NPAEs อนึ่ง ขอเน้นย้ำว่าข้อเสนอดังกล่าวอยู่บนพื้นฐานของผลการศึกษาโดยมีเป้าหมายคือคงความง่าย เพิ่มความสมบูรณ์ และพัฒนาเพื่อมุ่งสู่ความเป็นสากล โดยยังไม่ได้ผ่านกระบวนการยกร่างเพื่อมีผลบังคับใช้ ทั้งนี้ ในระหว่างขั้นตอนกระบวนการยกร่าง การเปิดรับฟังความคิดเห็น ประชาพิจารณ์ อาจมีผู้มีส่วนได้เสียในวิชาชีพบัญชีให้ข้อเสนอแนะหรือคำแนะนำเพิ่มเติม เพื่อนำไปสู่การพัฒนาและประโยชน์สูงสุดต่อวิชาชีพบัญชีต่อไป

**ตารางที่ 5** สรุปเนื้อหาที่เสนอให้มีการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

บทที่	เรื่อง	วิธีการเดิม	เรื่อง (ปรับใหม่)	วิธีการใหม่
1	ความเป็นมาและวัตถุประสงค์		ความเป็นมาและวัตถุประสงค์	มีการปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันขึ้น
2	ขอบเขต		ขอบเขต	
3	กรอบแนวคิด		กรอบแนวคิด	เพิ่มเรื่องการรักษาระดับทุน เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ หลักความระมัดระวัง นิยามของมูลค่ายุติธรรม
4	การนำเสนองบการเงิน	ไม่มีงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ	การนำเสนองบการเงิน	เพิ่มทางเลือกให้ทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จได้
5	การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด		การเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด	

ตารางที่ 5 สรุปเนื้อหาที่เสนอให้มีการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ต่อ)

บทที่	เรื่อง	วิธีการเดิม	เรื่อง (ปรับใหม่)	วิธีการใหม่
6	เงินสดและรายการ เทียบเท่าเงินสด		เงินสดและรายการ เทียบเท่าเงินสด	
7	ลูกหนี้		ลูกหนี้	
8	สินค้าคงเหลือ		สินค้าคงเหลือ	
9	เงินลงทุน	วิธีราคาทุนเท่านั้น	เงินลงทุน	
10	ที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์		ที่ดิน อาคารและ อุปกรณ์	เพิ่มวิธีการตีราคาใหม่ และการคิด ค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าที่ตีราคาใหม่
11	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน		สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	
12	อสังหาริมทรัพย์ เพื่อการลงทุน	วิธีราคาทุนเท่านั้น	อสังหาริมทรัพย์เพื่อ การลงทุน	เพิ่มวิธีมูลค่ายุติธรรมและการโอนเปลี่ยน ประเภทการใช้งาน
13	ต้นทุนการกู้ยืม		ต้นทุนการกู้ยืม	
14	สัญญาเช่า		สัญญาเช่า	เพิ่มเติม เรื่อง การประเมินว่าด้วยข้อตกลง ประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่ โดยสามารถเลือกปฏิบัติได้ 2 วิธีคือ 1. รับรู้รายการตามสัญญา หรือ 2. รับรู้รายการตามหลักการที่คล้ายคลึง กับ TFRIC 4
15	ภาษีเงินได้		ภาษีเงินได้	
16	ประมาณการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจ เกิดขึ้น	ไม่มีข้อกำหนดเรื่อง สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	ประมาณการหนี้สิน และหนี้สินที่อาจ เกิดขึ้นและ <i>สินทรัพย์ ที่อาจเกิดขึ้น</i>	เพิ่มเติม เรื่อง การเปิดเผยสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เรื่อง โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า โดยสามารถเลือกปฏิบัติได้ 2 วิธีคือ 1. รับรู้รายการเป็นประมาณการหนี้สิน หรือ 2. รับรู้รายการตามหลักการใน TFRIC 13



**ตารางที่ 5** สรุปเนื้อหาที่เสนอให้มีการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ต่อ)

บทที่	เรื่อง	วิธีการเดิม	เรื่อง (ปรับปรุง)	วิธีการใหม่
17	เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน		เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน	
18	รายได้		รายได้	
19	การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์		การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์	
20	สัญญาก่อสร้าง		สัญญาก่อสร้าง	
21	ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ		ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	เพิ่มเรื่อง การจัดทำงบการเงินตามสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน เพิ่มเรื่อง การแปลงค่าเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือ การร่วมค้าในหน่วยงานต่างประเทศ โดยสามารถเลือกปฏิบัติได้ตามหลักการที่คล้ายคลึงใน TAS 21 ในกรณีที่กิจการเลือกจัดทำงบการเงินรวมหรืองบการเงินตามวิธีส่วนได้เสีย
22	การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ		การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลงและวันถือปฏิบัติ	เพิ่มเรื่อง การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง สำหรับกรณีที่กิจการเลือกใช้หลักการที่เพิ่มเติมในมาตรฐานการรายงานทางการเงินนี้เป็นครั้งแรก
23			การรวมธุรกิจ (TFRS 3 & TFRS 10)	เพิ่มเรื่อง การรวมธุรกิจ สามารถเลือกปฏิบัติได้ 2 วิธีคือ 1. รู้ตามหลักการที่คล้ายคลึงใน TFRS 3 หรือ 2. รู้ตามหลักการอย่างง่าย (คล้ายการซื้อขายสินทรัพย์)

**ตารางที่ 5** สรุปเนื้อหาที่เสนอให้มีการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ต่อ)

บทที่	เรื่อง	วิธีการเดิม	เรื่อง (ปรับใหม่)	วิธีการใหม่
24			งบการเงิน เฉพาะกิจการและ งบการเงินรวม (รวมงบการเงินรวม ตามวิธีส่วนได้เสีย)	<p>เพิ่มเรื่อง การจัดทำงบการเงินรวม พร้อมนิยามของ งบการเงินเฉพาะ และ งบการเงินรวม</p> <p>เพิ่มเรื่อง การวัดมูลค่าเงินลงทุนใน งบการเงินเฉพาะกิจการ ซึ่งประกอบ ไปด้วย เงินลงทุนในบริษัทย่อย/บริษัทร่วม /และกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ซึ่งสามารถ วัดได้ 3 วิธีคือ</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. วิธีราคาทุน</li> <li>2. วิธีมูลค่ายุติธรรม หรือ</li> <li>3. วิธีส่วนได้เสีย</li> </ol> <p>โดยต้องใช้วิธีการบันทึกบัญชีเดียวกัน สำหรับเงินลงทุนแต่ละประเภท</p> <p>เพิ่มเรื่อง การวัดมูลค่าเงินลงทุน ในงบการเงินรวม โดยเงินลงทุนใน บริษัทร่วมและกิจการที่ควบคุมร่วมกัน ในงบการเงินรวม ให้ใช้วิธีส่วนได้เสีย</p>
25			อนุพันธ์	<p>เพิ่มเติมเรื่อง อนุพันธ์ที่ใช้ในการป้องกัน ความเสี่ยง สามารถเลือกปฏิบัติได้ 2 วิธี คือ</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. รับรู้รายการในงบการเงินเหมือน IFRS 9 เรื่องบัญชีป้องกันความเสี่ยง หรือ</li> <li>2. เปิดเผยข้อมูลเท่านั้น</li> </ol> <p>เพิ่มเติมเรื่อง อนุพันธ์ที่ใช้ในการเก็งกำไร สามารถเลือกปฏิบัติได้ 2 วิธีคือ</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. รับรู้รายการในงบการเงินเหมือน เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า</li> <li>2. เปิดเผยข้อมูลเท่านั้น</li> </ol>

**ตารางที่ 5** สรุปเนื้อหาที่เสนอให้มีการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ต่อ)

บทที่	เรื่อง	วิธีการเดิม	เรื่อง (ปรับปรุง)	วิธีการใหม่
<b>รายการสำหรับธุรกิจพิเศษ</b>				
26			เงินอุดหนุนรัฐบาล	เพิ่มเติมเรื่อง เงินอุดหนุนจากรัฐบาล โดยสามารถเลือกปฏิบัติได้ 2 วิธีคือ 1. รับรู้รายการตามหลักการที่คล้ายคลึงใน TAS 20 หรือ 2. รับรู้รายการตามนิยามของหนี้สินหรือรายได้
27			การจ่ายโดยหุ้นเป็นเกณฑ์	เพิ่มเติมเรื่อง การจ่ายโดยหุ้นเป็นเกณฑ์ โดยสามารถเลือกปฏิบัติได้ 2 วิธีคือ 1. รับรู้รายการตามหลักการที่คล้ายคลึงใน TFRS 2 หรือ 2. เปิดเผยข้อมูลเท่านั้น
<b>การบัญชีสำหรับอุตสาหกรรมเฉพาะ</b>				
28			เกษตรกรรม	เพิ่มเติมเรื่อง เกษตรกรรม โดยสามารถเลือกปฏิบัติ (วัดมูลค่า) ได้ 2 วิธีคือ 1. วิธีราคาทุน หรือ 2. วิธีมูลค่ายุติธรรม
29			การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่	เพิ่มเติมเรื่อง การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่ โดยสามารถเลือกปฏิบัติ (วัดมูลค่า) ได้ 2 วิธีคือ 1. รับรู้รายการตามหลักการที่คล้ายคลึงใน TFRS 6 หรือ 2. รับรู้รายการตามนิยามสินทรัพย์ หรือค่าใช้จ่าย

**ตารางที่ 5** สรุปเนื้อหาที่เสนอให้มีการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ต่อ)

บทที่	เรื่อง	วิธีการเดิม	เรื่อง (ปรับปรุง)	วิธีการใหม่
30			ข้อตกลงสัมปทาน บริการ	เพิ่มเติมเรื่อง ข้อตกลงสัมปทานบริการ โดยสามารถเลือกปฏิบัติได้ 2 วิธีคือ 1. รับรู้รายการตามหลักการที่คล้ายคลึง ใน TFRIC 12 หรือ 2. รับรู้รายการตามรูปแบบของสัญญา

## REFERENCES

- Department of Business Development. [https://www.dbd.go.th/DBD\\_WEB\\_2018/index\\_answer.php?tid=4017734](https://www.dbd.go.th/DBD_WEB_2018/index_answer.php?tid=4017734)
- Federation of Accounting Professions (2011). Notification of the Accounting Profession 29/2554 Additional Explanations for The Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities. <http://www.tfac.or.th/upload/9414/B1JNFIPew1.pdf>
- Federation of Accounting Professions (2011). The Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities. <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/66977>
- Federation of Accounting Professions (2012). Notification of the Accounting Profession 13/2555 Additional Requirements for The Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities. <http://www.tfac.or.th/upload/9414/WyZwha3sRW.pdf>
- Federation of Accounting Professions (2012). Notification of the Accounting Profession 14/2555 The Implementation during Transition to The Thai Financial Reporting Standard for Non-Publicly Accountable Entities. <http://www.tfac.or.th/upload/9414/311hKFEp9C.pdf>
- Federation of Accounting Professions (2020). Thai Accounting Standard No. 16 Property Plant and Equipment. <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/94713>
- Federation of Accounting Professions (2011). Thai Accounting Standard No. 19 Employee Benefits.
- Federation of Accounting Professions (2020). Thai Accounting Standard No. 40 Investment Property. <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/94713>
- Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand. (2001). Thai Accounting Standards B.E. 2001 Book 1.

