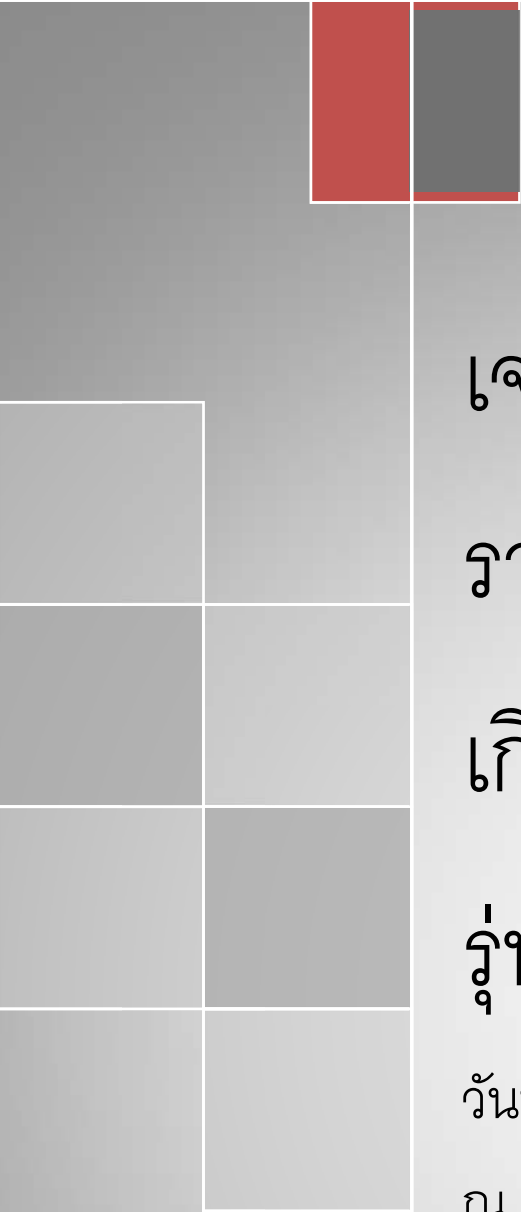




เจาะลึกมาตรฐานการ รายงานทางการเงินที่ เกี่ยวข้องกับธุรกิจSMEs

รุ่น 1

วันที่ 30 พฤศจิกายน 2556

ณ อาคาร 11 ชั้น 3 ห้องเวิร์กเตอร์

มหาวิทยาลัยศรีปทุม

โดย ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจั่นเพชร





คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

โครงการการพัฒนาความรู้เรื่องทางวิชาชีพของผู้ทำบัญชี (CPD)

เรื่อง “เจาะลึกมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ SMEs รุ่น 1”

ณ อาคาร 11 ชั้น 3 ห้องเธียร์เตอร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม

กำหนดการ

วันเสาร์ที่ 30 พฤศจิกายน 2556 เวลา : ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันเพชร

- 8.30 - 9.00 น. ผู้เข้าร่วมโครงการลงทะเบียน
- 9.00 - 12.00 น. เจาะลึกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- เรื่อง การนำเสนองบการเงิน
 - เรื่อง สินค้าคงเหลือ
 - เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
 - เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
 - เรื่อง อสังหาริมทรัพย์

.....

โครงการเจาะลึกมาตรฐานการรายงานทาง การเงินที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจSME รุ่น 1

บรรยาย โดย ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันทะพร
รุ่นที่ 1 เวลา 9:00 — 12 : 00 น.
ณ อาคาร 11 ชั้น 3 ห้องเรียนเตอร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม

1

คำถาม

◎มาตรฐานการบัญชีของ
ประเทศไทยมีแหล่งที่มา
จากที่ใด

2

- ◎ SFAS : Statement of Financial Accounting Standards US GAAP
- ◎ IAS/ IFRS.....IASB
- ◎ ประเด็นแตกต่าง
- ◎ LIFO
- ◎ การตีราคาเพิ่ม
- ◎ Impairment

- ◎ Carrying Value ----- Recoverable Amount
- ◎ Recoverable amount.....Value in Use and Net selling price

๑ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554

ประเทศไทยมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ชุด

TFRSs ก่อนปี 2554

- ๑ บริษัทมหาชน จำกัด และธุรกิจที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน จำกัด ใช้มาตรฐานการบัญชี ชุดเดียวกัน
- ๑ ครอบคลุมถึง
 - ๑ แม่บทการบัญชี
 - ๑ มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
 - ๑ การตีความมาตรฐานการบัญชี
- ๑ ส่วนใหญ่อ้างอิงจาก IFRS/ IAS
- ๑ บางส่วนอ้างอิงจาก US GAAP

6

TFRSs ก่อนปี 2554

- ๑ มีการผ่อนผันการบังคับใช้ 8 ฉบับให้กับบริษัทที่ไม่ใช่บริษัทมหาชน
 - ๑ TAS 7 งบกระแสเงินสด
 - ๑ TAS 14 การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน
 - ๑ TAS 24 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง
 - ๑ TAS 27 งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ
 - ๑ TAS 28 เงินลงทุนในบริษัทร่วม
 - ๑ TAS 31 ส่วนได้เสียในการร่วมค้า
 - ๑ TAS 36 การด้อยค่าของสินทรัพย์
 - ๑ TAS 107 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

TFRSs - 8

7

TFRSs ตั้งแต่ปี 2554

มาตรฐานการรายงานทางการเงินแบ่งเป็น 2 ระดับ

1

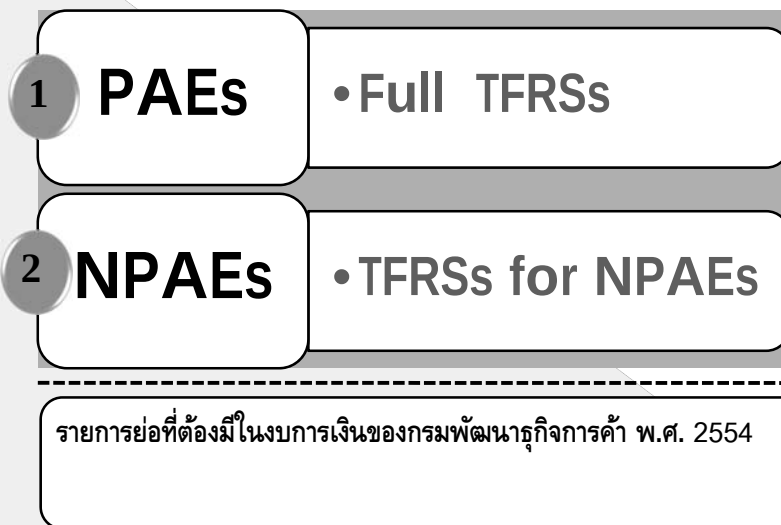
PAEs (Publicly Accountable Entities)
= กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

2

NPAEs (Non-Publicly Accountable Entities)
= กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ
= กิจการที่ไม่ใช่ PAEs

8

TFRSs ตั้งแต่ปี 2554



กลุ่ม PAEs คือ

กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) คือ

- 1) กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศหรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (**Over the counter**) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือ กิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นเพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ต่อประชาชน

10

กลุ่ม PAEs คือ

กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) คือ

- 2) กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น
- 3) บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน
- 4) กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

11

กลุ่ม NPAEs คือ

กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) หมายถึง ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

มาตรา 8 และ ไม่ใช่ PAEs



12

- ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีและเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะคือใคร
- ก. ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่มีทุนจดทะเบียนเกิน 500 ล้านบาท
- ข. บริษัทจำกัดที่มีสินทรัพย์รวมเกิน 1,000 ล้านบาท
- ค. บริษัทมหาชนจำกัด
- ง. ข้อ ก ข และ ค ถูก

- กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะคือใคร
- ก. บริษัทมหาชนจำกัด
- ข. บริษัทมีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
- ค. บริษัทหลักทรัพย์
- ง. บริษัทค้าอสังหาริมทรัพย์

คำถาม

- กิจการต่อไปนี้ทำบัญชีหรือไม่ ถ้าต้องทำ จะใช้มาตรฐานการบัญชีชุดใด
- โรงรับจำนำ
- บริษัททัวร์
- บริษัทประกันชีวิต
- ธนาคารที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
- ห้างเสริมสวยเสน่ห์สาว

● แนวคิดเบื้องหลัง
NPAEs และ PAEs
คืออะไร

ความเป็นมาและวัตถุประสงค์

- ◎ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (TFRSs) ที่ใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ถูกกำหนดขึ้นโดยคำนึงถึงผู้ใช้งบการเงินที่เป็นนักลงทุนเป็นหลักและมีความยุ่งยากซับซ้อน จากการใช้แนวคิดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เป็นหลักในการจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งเป็นภาระและก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดทำรายงานการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs) ที่ส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก

17

คำถาม

◎มูลค่ายุติธรรม คืออะไร

18

ความเป็นมาและวัตถุประสงค์

- ◎ กิจการ **NPAEs** เป็นแรงผลักดันระบบเศรษฐกิจของประเทศ และแตกต่างจากกิจการ **PAEs**
- ◎ ตัวอย่างของความแตกต่างที่สำคัญ เช่น
 - › จำนวนผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในกิจการ
 - › แหล่งระดมเงินทุน
 - › ความซับซ้อนของธุรกรรม

19

ความเป็นมาและวัตถุประสงค์

- ◎ ในอดีต สภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกิจการ **NPAEs** โดยการประกาศยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) บางฉบับ (**TFRSs – 8**) ซึ่งเป็นวิธีแก้ปัญหาที่อาจจะทำได้โดยง่าย แต่ไม่สามารถแก้ปัญหาได้ทั้งหมด เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีได้ยกเว้นการบังคับใช้หลายฉบับก็ยังมีประเด็นที่มีปัญหาอุปสรรคในการปฏิบัติสำหรับกิจการ **NPAEs**

20

ความเป็นมาและวัตถุประสงค์

- ◎ **TFRSs for NPAEs** ปรับข้อกำหนดเพื่อลดการอ้างอิงมูลค่ายุติธรรมโดยนำเสนอวิธีการบัญชีอื่นทดแทน หรือตัดข้อกำหนดที่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเพื่อไม่ให้กิจการมีต้นทุนหรือภาระในการรายงานทางการเงินที่เกินจำเป็น

21

ขอบเขต

- ◎ ใช้กับ “กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ” ตามนิยามในมาตรฐาน
- ◎ ในกรณีที่กิจการ **NPAEs** ไม่ประสงค์ที่จะจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (**TFRSs**) ทุกฉบับ โดยปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

22

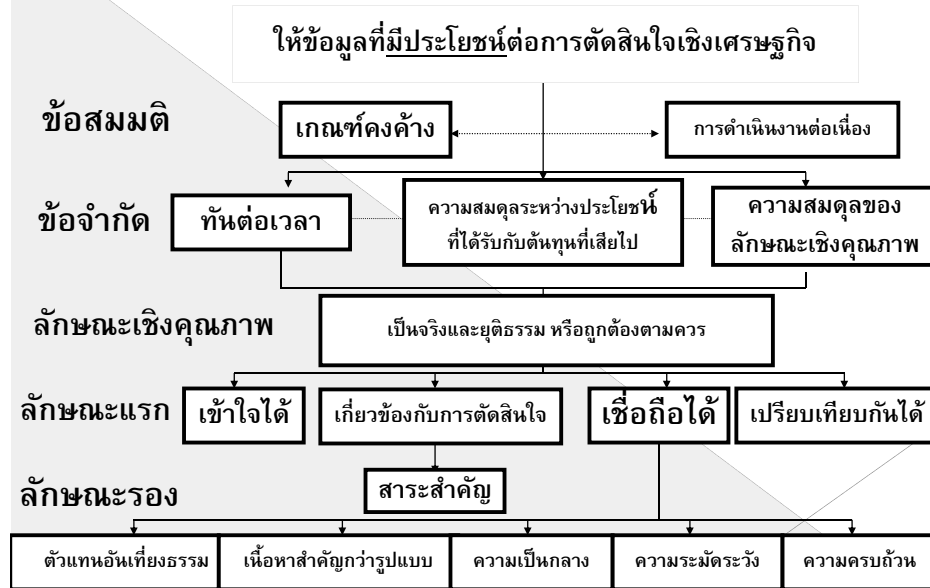
กรอบแนวคิด

- ◎ มุ่งเน้นการจัดทำและนำเสนองบการเงินที่มีวัตถุประสงค์ทั่วไป
- ◎ ข้อสมมติที่ใช้ในการนำเสนองบการเงิน ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง และการดำเนินงานอย่างต่อเนื่อง
- ◎ วัตถุประสงค์หลักของการรายงานทางการเงิน คือ การให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินหลักซึ่งได้แก่ เจ้าของกิจการ

23

◎ กรอบแนวคิดและ
แม่บทการบัญชี แตกต่างกัน
อย่างไร

ลักษณะของงบการเงิน



25

Qualitative characteristics

Fundamental QCs:

- Relevance
- Faithful representation

Enhancing QCs:

- Verifiability
- Comparability
- Understandability
- Timeliness

Pervasive constraints:

- Materiality
- Cost versus benefits

26

กรอบแนวคิด

- ◎ ข้อมูลดังกล่าวต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน คือเชื่อถือได้ และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- ◎ ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมได้แก่
 - > เปรียบเทียบกันได้
 - > ยืนยันความถูกต้องได้
 - > ทันต่อเวลา
 - > เข้าใจได้

27

กรอบแนวคิด

- ◎ นอกจากนี้ยังมีข้อควรพิจารณาอื่น ได้แก่
 - > ความระมัดระวัง
 - > ความมีสาระสำคัญ
 - > ความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนที่เสียไป
 - > ความสมดุลระหว่างลักษณะเชิงคุณภาพ

28

กรอบแนวคิด

- ◎ การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงฐานะการเงิน หรืองบกำไรขาดทุน
- ◎ องค์ประกอบของงบการเงินที่ให้ข้อมูลในการประเมินฐานะการเงินของกิจการ ได้แก่ รายการสินทรัพย์ รายการหนี้สิน และรายการส่วนของผู้ถือหุ้น
- ◎ องค์ประกอบของงบการเงินที่ให้ข้อมูลในการประเมินผลการดำเนินงาน ได้แก่ รายการรายได้และรายการค่าใช้จ่าย

29

กรอบแนวคิด

- ◎ การวัดมูลค่า คือ การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน
- ◎ เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า ได้แก่
 - > ราคาทุนเดิม
 - > ราคาทุนปัจจุบัน
 - > มูลค่าที่จะได้รับหรือชำระ
 - > มูลค่าปัจจุบัน
 - > มูลค่ายุติธรรม

30

คำถาม

- ◎ ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน ของ **PAEs** และ **NPAEs** แตกต่างกันอย่างไรร

31

การนำเสนองบการเงิน

- ◎ งบการเงินที่สมบูรณ์ต้องประกอบด้วย
 - > งบแสดงฐานะการเงิน
 - > งบกำไรขาดทุน
 - > งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น
 - > หมายเหตุประกอบงบการเงิน

32

IAS 1

◎ (Non-Mandatory) Changes of financial statement titles to reflect their “Functions”

- › Statement of Financial Position
- › Statement of Comprehensive Income
- › Statement of Changes in Equity
- › Statement of Cash Flows

ตัวอย่าง งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

แสดงการนำเสนอกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในงบเดียวและจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่

หมายเหตุ	หน่วย : พันบาท	
	25X2	25X1
รายได้	390,000	355,000
ต้นทุนขาย	(245,000)	(230,000)
กำไรขั้นต้น	145,000	125,000
รายได้อื่น	20,667	11,300
ค่าใช้จ่ายในการขาย	(9,000)	(8,700)
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	(20,000)	(21,000)
ค่าใช้จ่ายอื่น	(2,100)	(1,200)
ต้นทุนทางการเงิน	(8,000)	(7,500)
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม ⁽¹⁾	35,100	30,100
กำไรก่อนภาษี	161,667	128,000
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	(40,417)	(32,000)
กำไรสำหรับปีจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	121,250	96,000
ขาดทุนสำหรับการดำเนินงานที่ยกเลิก	-	(30,500)
กำไรสำหรับปี	121,250	65,500
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		

ตัวอย่าง งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

แสดงการนำเสนอกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในงบเดียวและจำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ (ต่อ)

กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น		
ผลต่างอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าการดำเนินงานต่างประเทศ ⁽²⁾	5,334	10,667
สินทรัพย์ทางการเงินเมื่อขาย ⁽²⁾	(24,000)	26,667
การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด ⁽²⁾	(667)	(4,000)
กำไรจากการตีมูลค่าสินทรัพย์ใหม่	933	3,367
ผลกำไร (ขาดทุน) จากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบำนาญ	(667)	1,333
ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทร่วม ⁽³⁾	400	(700)
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับองค์ประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ⁽⁴⁾	4,667	(9,334)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี-สุทธิจากภาษี	(14,000)	28,000
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับปี	107,250	93,500

ตัวอย่าง งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

แสดงการนำเสนอกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในสองงบและจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะ

หมายเหตุ	หน่วย : พันบาท	
	25X2	25X1
รายได้	390,000	355,000
รายได้อื่น	20,667	11,300
การเปลี่ยนแปลงของสินค้าสำเร็จรูปและงานระหว่างทำ	(115,100)	(107,900)
งานที่ทำโดยกิจการและบันทึกเป็นสินทรัพย์	16,000	15,000
วัตถุดิบและวัสดุสิ้นเปลืองใช้ไป	(96,000)	(92,000)
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ของพนักงาน	(45,000)	(43,000)
ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย	(19,000)	(17,000)
ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	(4,000)	-
ค่าใช้จ่ายอื่น	(6,000)	(5,500)
ต้นทุนทางการเงิน	(15,000)	(18,000)
ส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทร่วม ⁽⁴⁾	35,100	30,100
กำไรก่อนภาษี	161,667	128,000
ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้	(40,417)	(32,000)
กำไรสำหรับปีจากการดำเนินงานต่อเนื่อง	121,250	96,000
ขาดทุนสำหรับการดำเนินงานที่ยกเลิก	-	(30,500)
กำไรสำหรับปี	121,250	65,500

ตัวอย่าง งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ

แสดงการนำเสนอกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในสองงบและจำแนกค่าใช้จ่ายตามลักษณะ (ต่อ)

ตัวอย่างงบการเงินของกลุ่มบริษัท กชค - งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25X2
(แสดงการนำเสนอกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในสองงบ)

หมายเหตุ	หน่วย : พันบาท	
	25X2	25X1
กำไรสำหรับปี	121,250	65,500
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น:		
ส่วนต่างอัตราแลกเปลี่ยนจากการแปลงค่าการดำเนินงาน		
ต่างประเทศ	5,334	10,667
สินทรัพย์ทางการเงินเมื่อขาย	(24,000)	26,667
การป้องกันความเสี่ยงกระแสเงินสด	(667)	(4,000)
กำไรจากการตีมูลค่าสินทรัพย์ใหม่	933	3,367
กำไร (ขาดทุน) จากการประมาณการตามหลัก		
คณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบ้านอายุ		
ผลประโยชน์พนักงาน	(667)	1,333
ส่วนแบ่งกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในบริษัทร่วม ⁽⁴⁾	400	(700)
ภาษีเงินได้เกี่ยวกับองค์ประกอบของงบกำไรขาดทุน		
เบ็ดเสร็จอื่น ⁽⁷⁾	4,667	(9,334)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปี-สุทธิจากภาษี	(14,000)	28,000

การนำเสนองบการเงิน

◎ ไม่กำหนดให้กิจการต้องทำ

- > งบกระแสเงินสด
- > งบการเงินรวม
- > การเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน
- > การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- > การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

38

การนำเสนองบการเงิน

- ◎ งบการเงินควรนำเสนอข้อมูลที่เปรียบเทียบได้
- ◎ งบการเงินระหว่างกาลต้องเป็นไปตามข้อกำหนดทุกข้อใน TFRS for NPAs
- ◎ ห้ามนำสินทรัพย์และหนี้สิน หรือรายได้และค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะและหน้าที่ต่างกัน มาหักกลบกกัน
- ◎ ต้องมีการระบุเอกลักษณ์ (Identification) อย่างชัดเจน

39

งบแสดงฐานะการเงิน

- ◎ ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินฐานะการเงิน ได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์หนี้สิน และส่วนของเจ้าของ
- ◎ ต้องแยกแสดงการจัดประเภทสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเป็นรายการหมุนเวียนและไม่หมุนเวียน

40

งบกำไรขาดทุน

- ◎ กิจการต้องรับรู้รายการรายได้และค่าใช้จ่ายทุกรายการสำหรับงวดในงบกำไรขาดทุน เพื่อคำนวณหาผลกำไร (ขาดทุน) ยกเว้นรายการกำไรหรือขาดทุน ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น
- ◎ กิจการจะเลือกจัดประเภทค่าใช้จ่ายตามหน้าที่ **(Function)** หรือตามลักษณะ **(Nature)** ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหาร

41

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น

- ◎ กิจการต้องนำเสนอรายการต่อไปนี้
 - › เงินทุนที่ได้รับจากผู้ถือหุ้นและจ่ายคืนให้แก่ผู้ถือหุ้น รวมทั้งส่วนแบ่งกำไร
 - › กำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด
 - › ยอดคงเหลือ ณ วันต้นงวด การเปลี่ยนแปลงรายการต่าง และยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด
 - › รายการซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น

42

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

- ◎ ต้องแสดงข้อมูลดังต่อไปนี้
 - › ข้อความที่ระบุว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นตาม **TFRS for NPAEs**
 - › สรุปนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้
 - › ข้อมูลที่กำหนดให้เปิดเผยเป็นการเฉพาะ
 - › ข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

43

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด

- ◎ การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชีประกอบด้วย
 - (ก) การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี
 - (ข) การเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี และ
 - (ค) การแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

44

คำถาม การเปลี่ยนแปลงอะไร

- ◎เกณฑ์การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
- ◎อายุการใช้งานเครื่องจักร
- ◎ไม่ได้คิดค่าเสื่อมราคาเครื่องจักรตั้งแต่สามปีที่แล้ว
- ◎เปลี่ยนมูลค่าคงเหลือของเครื่องจักร
- ◎เปลี่ยนวิธีคำนวณราคาทุนจาก **FIFO** เป็น ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

45

คำถาม

◎GAAP 1 ไป GAAP 2

◎Non GAAP ไป GAAP

46

◎Retroactive Method

ปรับย้อนหลัง

◎Prospective Method

เปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

47

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด

- ◎ ในกรณีที่ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับรายการค้า เหตุการณ์หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชี ตามลำดับต่อไปนี้
 - › ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ สำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องคลึงและเกี่ยวข้องกัน
 - › ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
 - › มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSS) เฉพาะรายการนั้นๆ

48

**การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง
ประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด**
กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ถ้าการเปลี่ยนแปลง
นั้นเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังนี้

- › เกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- › ทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน

49

**การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง
ประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด**

- ๑ เมื่อกิจการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงโดยการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้ ให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป กล่าวคือ ใช้นโยบายบัญชีใหม่สำหรับรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์ต่างๆ หลังจากวันที่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

50

**การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง
ประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด**

- ๑ กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ด้วยการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนั้น เช่น การเปลี่ยนแปลงมูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลือ การเปลี่ยนแปลงจำนวนหนี้สงสัยจะสูญ

51

คำถาม รายการใดเป็นข้อผิดพลาดที่สำคัญ

- ก. ไม่ได้ปรับปรุงค่าซ่อมแซมค้างจ่ายของปีปัจจุบัน 100,000 บาท
- ข. ไม่ได้คิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่ซื้อมาในปีปัจจุบัน
- ค. ไม่ได้คิดค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่ซื้อมาในปีก่อน
- ง. ซื้อเครื่องเย็บกระดาษ 10 บาท บันทึกไว้เป็นค่าใช้จ่าย

52

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลง ประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด

- ๑ ข้อผิดพลาดในงวดก่อน หมายถึง การละเว้นการแสดงรายการและการแสดงรายการที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินของกิจการในงวดใดงวดหนึ่งหรือหลายงวดก็ตาม
- ๒ กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญของงวดก่อนโดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาด
- ๓ กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดของงบการเงินงวดก่อนโดยการปรับงบการเงินย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากข้อผิดพลาดได้

53

ข้อผิดพลาด

ข้อผิดพลาดที่สำคัญ หมายถึง ข้อผิดพลาดของงวดก่อนที่พบในงวดปัจจุบัน แต่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญที่ทำให้ งบการเงินของงวดก่อนขาดความน่าเชื่อถือนับตั้งแต่วันที่มีการนำเสนอ

54

คำถาม ในปี 25x7 บริษัทขายหนังสือพิมพ์เก่าไป 500 บาท แต่พนักงานการเงินหลงลืมไม่ได้แจ้งแผนกบัญชี จนปลายปี 25x8 จึงแจ้งแผนกบัญชี ณ วันที่ได้รับแจ้งแผนกบัญชีบันทึกบัญชีอย่างไร

- ก. เดบิต เงินสด เครดิต รายได้อื่น
- ข. เดบิต เงินสด เครดิต รายการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ
- ค. เดบิต เงินสด เครดิต กำไรสะสม
- ง. เดบิต ลูกหนี้ เครดิต รายการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ
- จ. เดบิต ลูกหนี้ เครดิต กำไรสะสม

คำตอบ

55

วิธีแสดงข้อผิดพลาดในงบการเงิน

๑ ข้อผิดพลาดที่สำคัญ

- > มีผลทำให้งบการเงินงวดก่อนขาดความน่าเชื่อถือ
- > ปรับย้อนหลังงบการเงินงวดก่อนให้ถูกต้อง
- > ผลสะสมของข้อผิดพลาดต้องแสดงปรับกับกำไรสะสมต้นงวด

๒ ข้อผิดพลาดที่ไม่สำคัญ

- > ไม่ทำให้งบการเงินงวดก่อนขาดความน่าเชื่อถือ
- > บันทึกในงบการเงินปีที่พบ

๓ เปิดเผยเหตุการณ์ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

56

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

ความหมายของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎ และวิธีปฏิบัติเฉพาะที่กิจการใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี หมายถึง การเปลี่ยนแปลงจากหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอย่างหนึ่งไปใช้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปอีกอย่างหนึ่ง

57

วิธีปรับย้อนหลัง (Retroactive)

- ใช้นโยบายการบัญชีใหม่มาตั้งแต่แรกโดยตลอด
- ปรับปรุงงบการเงินงวดปัจจุบัน และงวดก่อนซึ่งนำมาแสดงเปรียบเทียบโดยถือเสมือนว่ากิจการใช้นโยบายการบัญชีใหม่มาตั้งแต่แรก

58

การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

ความหมายของการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

- ◎ ประมาณการทางบัญชี หมายถึง การประมาณการในการวัดมูลค่าของรายการในงบการเงิน เนื่องจากความไม่แน่นอนในการดำเนินธุรกิจ
- ◎ การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี หมายถึง การทบทวนจำนวนที่ประมาณการไว้เดิมให้แตกต่างกันเพื่อให้ประมาณการใหม่ใกล้เคียงกับความจริงหรือเหมาะสมมากขึ้น

59

ตัวอย่างของประมาณการทางบัญชี

- ◎ การประมาณหนี้สงสัยจะสูญ
- ◎ การประมาณจำนวนสินค้าล้าสมัย
- ◎ การประมาณอายุการใช้งานและราคาซากของอาคารและอุปกรณ์
- ◎ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของอาคารและอุปกรณ์

60

การปรับปรุงเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

- ◎ ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป
- ◎ ผลการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีรวมคำนวณในกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคต

61

ตัวอย่างการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี

บริษัท ซื้ออุปกรณ์ราคา 100,000 บาท เมื่อวันที่ 1 ม.ค. x5 คาดว่าจะใช้งาน 10 ปี ณ วันที่ 1 ม.ค. x8 (ผ่านมา 3 ปี) บริษัทคาดว่าอุปกรณ์มีอายุการใช้งานเหลือ 5 ปี
ให้ทำ รายการปรับปรุงบัญชีปี 25x8

62

วิธีทำ รายการปรับปรุงบัญชี ปี 25x8 ดังนี้

Dr ค่าเสื่อมราคา 14,000

Cr ค่าเสื่อมราคาสะสม 14,000

คิดค่าเสื่อมราคาสะสมอุปกรณ์ของปี 25x8 มูลค่าตามบัญชี $100,000 - 30,000 = 70,000$ บาท อายุ 5 ปี
ดังนั้น $\times$ ค่าเสื่อมราคา $70,000 \div 5 = 14,000$ บาท

63

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

- ◎ ให้นิยาม เงินสด เงินฝากธนาคาร และ รายการเทียบเท่าเงินสด
- ◎ ให้กิจการนำเสนอเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดรวมเป็นรายการเดียวกัน
- ◎ เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร ไม่สามารถนำมาหักกลบกับรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

64

ลูกหนี้

- ◎ ลูกหนี้ หมายถึง สิทธิที่กิจการจะได้รับเงินสดหรือทรัพย์สินหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นๆ เมื่อถึงกำหนดชำระ ลูกหนี้อาจรวมถึงลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นๆ
- ◎ ต้องวัดมูลค่าภายหลังด้วยมูลค่าที่จะได้รับ ซึ่งหมายถึง มูลค่าหลังจากหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

65

ลูกหนี้

- ◎ วิธีการประมาณหนี้สงสัยจะสูญสามารถทำได้สามวิธี ได้แก่
 - > วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ
 - > วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้
 - > วิธีพิจารณาหนี้เป็นแต่ละราย
- ◎ การตัดจำหน่ายหนี้สูญไม่อ้างถึงการตัดหนี้สูญทางภาษีอากร

66

การบันทึกค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

การตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

เดบิต หนี้สงสัยจะสูญ

เครดิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

67

การตัดหนี้สูญและหนี้สูญได้รับคืน

การตัดหนี้สูญและหนี้สูญได้รับคืน

(1) การตัดหนี้สูญ

เดบิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

เครดิต ลูกหนี้

(2) หนี้สูญได้รับคืน

(2.1) เดบิต ลูกหนี้

เครดิต ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

(2.2) เดบิต เงินสด

เครดิต ลูกหนี้

68

การแสดงรายการลูกหนี้ในงบการเงิน

◎ งบดุล

ลูกหนี้-สุทธิ

(ลูกหนี้หักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ)

◎ หมายเหตุประกอบงบการเงิน

เปิดเผยจำนวนค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ

69

สินค้าคงเหลือ

◎ สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ซึ่งมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

- › ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ
- › อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย
- › อยู่ในรูปของวัตถุดิบ หรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

70

สินค้าคงเหลือ

◎ ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพและต้นทุนอื่นๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

◎ กิจการอาจเลือกใช้วิธีการคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขายโดยใช้วิธีราคาเจาะจง หรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีถัวเฉลี่ยต้นทุนสินค้าที่ซื้อเข้ามาแต่ละงวด

71

สินค้าคงเหลือ

◎ สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value –NRV) แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ถือเป็นการปรับมูลค่าลดลงไม่ใช่การตั้งค่าเผื่อ

◎ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติธุรกิจ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

72

สินค้ำคงเหลือ

- ◎ มูลค่าที่ลดลงของสินค้ำคงเหลือจากการปรับมูลค่าให้เท่ากับ **NRV** ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของ ต้นทุนขาย
- ◎ ผลขาดทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้ำคงเหลือ (เช่น ขาดทุนจากสินค้ำสูญหาย เป็นต้น) ต้องบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของ ค่าใช้จ่ายในการบริหาร
- ◎ การกลักรายการปรับลดมูลค่าสินค้ำคงเหลือให้นำไปหักจาก ต้นทุนขายในรอบปัจจุบัน

73

การตีราคาสินค้ำคงเหลือ

- ◎ สินค้ำคงเหลือควรตีตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า
- ◎ มูลค่าที่จะได้รับ หมายถึง ราคาที่คาดว่าจะขายได้ตามปกติของธุรกิจหักด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะผลิตให้เสร็จ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่จำเป็นต้องจ่ายเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

74

ต้นทุนสินค้ำคงเหลือ ประกอบด้วย

- ◎ ต้นทุนในการซื้อ
- ◎ ต้นทุนในการแปลงสภาพ
- ◎ ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อให้สินค้านั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

75

ต้นทุนสินค้ำคงเหลือ-ต้นทุนในการซื้อ

ต้นทุนในการซื้อประกอบด้วย

- ◎ ราคาซื้อ (หักส่วนลดการค้า)
- ◎ อกรหาเข้า
- ◎ ภาษีอื่น (ภาษีที่จ่ายออกไปหักด้วยจำนวนที่จะได้รับคืนจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษี)
- ◎ ค่าขนส่งและค่าขนถ่าย

76

ต้นทุนสินค้าคงเหลือ (ต่อ) - ต้นทุนแปลงสภาพ

ต้นทุนแปลงสภาพ

- ◎ ค่าแรงทางตรง
- ◎ ค่าใช้จ่ายการผลิตคงที่ เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่สัมพันธ์กับปริมาณการผลิต เช่น ค่าเสื่อมราคา ค่าบำรุงรักษา ต้นทุนในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดการและการบริหารโรงงาน
- ◎ ค่าใช้จ่ายการผลิตผันแปร เป็นค่าใช้จ่ายที่ผันแปรโดยตรงกับการผลิต

77

ต้นทุนสินค้าคงเหลือ (ต่อ) — ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

- ◎ ควรจะเป็นค่าใช้จ่ายที่ทำให้สินค้าคงเหลืออยู่ในสถานที่และสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน
- ◎ ต้นทุนการกักขังอาจรวมอยู่ในต้นทุนสินค้าคงเหลือได้ ถ้าเข้าเงื่อนไขกำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชี 33 เรื่องการตั้งต้นทุนการกักขังเป็นราคาทุนของทรัพย์สิน

78

วิธีการกำหนดต้นทุนสินค้าคงเหลือ

การคำนวณต้นทุนโดยใช้วิธีราคาเจาะจง

- ◎ สินค้าคงเหลือไม่สามารถสับเปลี่ยนกันได้
- ◎ สินค้าคงเหลือมีลักษณะเฉพาะของตัวเอง
- ◎ สินค้าคงเหลือที่ผลิตขึ้นเพื่อโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะ

79

วิธีการกำหนดต้นทุนสินค้าคงเหลือ

การคำนวณต้นทุนโดยใช้วิธีราคาเจาะจง

ข้อจำกัดของวิธีราคาเจาะจง

- ◎ ไม่เหมาะสมที่จะใช้กับกรณีที่สินค้ามีจำนวนรายการมาก
- ◎ ไม่เหมาะสมที่จะใช้กับกรณีที่สินค้ามีลักษณะการสับเปลี่ยนกันได้โดยปกติ

80

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (ต่อ)

- ◎ ทรัพย์สินไม่ควรแสดงราคาตามบัญชีที่สูงกว่ามูลค่าที่จะได้รับ หรือจะได้รับประโยชน์จากการใช้
- ◎ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้าคงเหลืออาจจะลดต่ำกว่าราคาต้นทุนอันเนื่องมาจาก ความเสียหาย ล้าสมัย ราคาขายลดลง หรือจำเป็นต้องเพิ่มต้นทุนการผลิตเพื่อให้สินค้าคงเหลือขายได้

81

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ - ตัวอย่าง

ตัวอย่างการคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

	สินค้า ก.	สินค้า ข.
ราคาทุน	10	30
ราคาที่เราคาดว่าจะขายได้	12	36
หักต้นทุนทำต่อจนเสร็จ		
และจำหน่าย	4	5
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	8	31

82

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ — ตัวอย่าง (ต่อ)

ตัวอย่างการคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (ต่อ)

	สินค้า ก.	สินค้า ข.	รวม
ราคาทุน	10	30	40
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	8	31	39
เลือกตัวที่น้อยกว่า	8	30	38

83

สินค้าคงเหลือ

มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

- ◎ การลดราคาสินค้าให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ จะพิจารณาจากสินค้าแต่ละรายการ หรือ
- ◎ พิจารณาสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกันหรือมีความเกี่ยวพันกัน เข้าเป็นกลุ่ม เช่น สินค้าที่อยู่ในสายผลิตภัณฑ์เดียวกันที่มีวัตถุประสงค์หรือการใช้ประโยชน์เหมือนกัน

84

มูลค่าสินค้าสุทธิที่จะได้รับ — ตัวอย่าง (ต่อ)

ตัวอย่างการคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (ต่อ)

	สินค้า ก.	สินค้า ข.	รวม
ราคาทุน	10	30	40
มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ	8	31	39
เลือกตัวที่น้อยกว่า	8	30	39
	แต่ละรายการ		โดยรวม
Dr. ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลง		2	1
Cr. สินค้าคงเหลือ	2	1	

85

การแสดงรายการ

การจัดประเภทของสินค้าคงเหลือ (classification of inventories)

ควรจะเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนของกิจการเนื่องจาก

- ◎ กิจการคาดว่าจะขายหรือเปลี่ยนเป็นเงินสดได้ภายใต้การดำเนินงานที่เป็นปกติธุรกิจ (normal operating cycle) หรือภายใน 1 ปี
- ◎ กิจการคาดว่าจะนำไปใช้ในการผลิตภายใต้การดำเนินงานที่เป็นปกติธุรกิจ (normal operating cycle) หรือภายใน 1 ปี

86

การเปิดเผยข้อมูล

- ◎ นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตีราคาสินค้าคงเหลือและวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน เช่น สินค้าคงเหลือส่วนใหญ่ตีราคาด้วยราคาทุนตามวิธีถัวเฉลี่ยหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ต่ำกว่า
- ◎ ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทจำแนกตามความเหมาะสมของแต่ละกิจการและราคาตามบัญชีรวม
- ◎ ราคาตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือที่แสดงในราคาสุทธิที่จะได้รับ

87

การเปิดเผยข้อมูล

- ◎ จำแนกประเภทของสินค้าคงเหลือ เช่น สินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบและวัสดุการผลิต
- ◎ สินค้าคงเหลือของกิจการที่ให้บริการ อาจแสดงเป็นงานระหว่างทำก็ได้

88

เงินลงทุน

- › กิจการต้องจัดประเภทเงินลงทุนในตราสารหนี้และเงินลงทุนในตราสารทุนเป็นเงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด (เพื่อค้าและเพื่อขาย) และเงินลงทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด
- › เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า
- › กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนทุกประเภทเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนซึ่งหมายถึงมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ให้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินลงทุนนั้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการเข้าทำรายการ

89

เงินลงทุน

การวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุน

- ◎ กิจการต้องวัดมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาดหรือเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า ด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ณ วันสิ้นสุดรอบระยะเวลารายงาน

90

เงินลงทุน

- ◎ เงินลงทุนในตราสารทุนที่เป็นหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ให้วัดมูลค่าเงินลงทุนดังกล่าวด้วยมูลค่ายุติธรรม (ตามปกติจะใช้ราคาเสนอซื้อปัจจุบัน) ให้รับรู้ผลต่างเป็นกำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการปรับมูลค่าเงินลงทุน
 - › หลักทรัพย์เพื่อค้า ให้รับรู้ไปยังงบกำไรขาดทุน
 - › หลักทรัพย์เพื่อขาย ให้รับรู้ไปยังส่วนของเจ้าของ

91

เงินลงทุน

- ◎ ในกรณีที่มิใช่ข้อบ่งชี้ว่าเงินลงทุนมีมูลค่าลดลงอย่างถาวร เช่น ดัชนีตลาดหลักทรัพย์ลดลงอย่างมีสาระสำคัญและติดต่อกันเป็นระยะเวลายาวนาน หรือมีหลักฐานที่แสดงความน่าเชื่อถือของผู้ออกตราสารลดลงอย่างเป็นสาระสำคัญ เป็นต้น กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการลดมูลค่าของเงินลงทุนในงบกำไรขาดทุน

92

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ◎ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนเริ่มแรกเพื่อให้ได้มาหรือก่อสร้างรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และต้นทุนที่เกิดขึ้นในภายหลังเมื่อมีการซ่อมบำรุง ต่อเติม ดัดแปลง ปรับปรุง เปลี่ยนแทนส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์เมื่อ
 - › มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น
 - › กิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

93

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ◎ ราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย
 - › ราคาซื้อรวมอากรขาเข้าและภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ หลังหักส่วนลดการค้า และจำนวนที่ได้รับคืนจากผู้ขาย
 - › ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร
 - › ต้นทุนที่ประเมินที่ดีที่สุดสำหรับการซื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการที่เกิดขึ้นเมื่อกิจการได้สินทรัพย์นั้นมาหรือเป็นผลจากการใช้สินทรัพย์นั้นในช่วงเวลาหนึ่ง

94

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ◎ ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่ แต่กิจการอาจเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมและเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- ◎ ให้แสดงด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเพื่อการลดลงของมูลค่า
- ◎ กิจการต้องคิดค่าเสื่อมราคาสำหรับส่วนประกอบของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ แต่ละส่วนที่มีนัยสำคัญแตกต่างกัน

95

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- ◎ กิจการควรทบทวนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา มูลค่าคงเหลือและอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์อย่างสม่ำเสมอ (ไม่จำเป็นต้องทำทุกปี)
- ◎ การคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์จะเริ่มต้นเมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งาน เช่น เมื่อสินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพที่พร้อมจะใช้งานได้ตามความประสงค์ของฝ่ายบริหาร
- ◎ การคิดค่าเสื่อมราคาจะสิ้นสุดเมื่อกิจการตัดรายการสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี หรือเมื่อได้จัดประเภทสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขาย แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นก่อน

96

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ◎สินทรัพย์ไม่มีตัวตน หมายถึง สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีลักษณะทางกายภาพ

97

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ◎กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน
- ◎ หลังจากนั้นต้องแสดงราคาด้วยราคาทุนหักค่าตัดจำหน่ายสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่)

98

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ◎กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เกิดขึ้นภายในเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

99

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ◎สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ตลอดอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น
- ◎ส่วนสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ไม่ทราบได้แน่นอนให้กิจการสมมติให้อายุการให้ประโยชน์เท่ากับ 10 ปี

100

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ๑ ต้องทบทวนวิธีการตัดจำหน่าย มูลค่าคงเหลือและระยะเวลาในการตัดจำหน่าย อย่างสม่ำเสมอ หากมีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีสาระสำคัญ กิจการต้องปรับปรุงโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป

101

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

- ๑ หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ (ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร (ส่วนควบอาคาร) หรือทั้งที่ดินและอาคาร) ที่ถือครอง (โดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน) เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ ไม่ได้มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

102

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

- ๑ ตัวอย่างของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
 - > ที่ดินที่ถือครองไว้เพื่อหวังกำไรจากการเพิ่มมูลค่า
 - > อาคารที่ครอบครองภายใต้สัญญาเช่าการเงิน และให้เช่าต่อด้วยสัญญาเช่าดำเนินงาน
 - > อาคารที่ยังไม่มีผู้เช่า ซึ่งมีไว้เพื่อให้เช่าต่อภายใต้สัญญาเช่าดำเนินงาน
 - > อสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระหว่างก่อสร้างหรือพัฒนา เพื่อใช้เป็นอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในอนาคต

103

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

- ๑ วัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน
- ๑ กิจการต้องวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ โดยใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนนั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีมูลค่ายุติธรรม
- ๑ หากสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการอาจเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมและเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่ายุติธรรมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

104

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

- ◎ การโอนระหว่าง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ใช้งาน กับ สินค้ำคงเหลือ จะไม่ทำให้
มูลค่าตามบัญชีของอสังหาริมทรัพย์นั้นเปลี่ยนแปลง และจะ
ไม่ทำให้ราคาทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหรือ
การเปิดเผยข้อมูลเปลี่ยนแปลง
- ◎ = โอนด้วยมูลค่าตามบัญชี ➔ ไม่เกิดกำไร(ขาดทุน) จาก
การโอนเปลี่ยนประเภท

106

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

- ◎ กิจการต้องตัดรายการอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนออกจากงบ
แสดงฐานะการเงินเมื่อกิจการจำหน่ายหรือเลิกใช้อสังหาริมทรัพย์
เพื่อการลงทุนนั้นอย่างถาวร และคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิง
เศรษฐกิจในอนาคตจากการจำหน่ายอีก
- ◎ ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเลิกใช้หรือจำหน่าย
อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้องพิจารณาจากผลต่างระหว่าง
จำนวนเงินที่ได้รับสุทธิจากการจำหน่ายกับมูลค่าตามบัญชีของ
สินทรัพย์นั้น และต้องรับรู้กำไรหรือขาดทุนในงวดที่เลิกใช้หรือ
จำหน่ายสินทรัพย์นั้น

106

Q&A

Thank you

107

มาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย

มาตรฐานการบัญชี		
ฉบับที่	เรื่อง	วันบังคับใช้
-	แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)	ทันที
1 (ปรับปรุง 2552)	การนำเสนองบการเงิน	1 ม.ค. 2554
2 (ปรับปรุง 2552)	สินค้างคงเหลือ	1 ม.ค. 2554
7 (ปรับปรุง 2552)	งบกระแสเงินสด	1 ม.ค. 2554
8 (ปรับปรุง 2552)	นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด	1 ม.ค. 2554
10 (ปรับปรุง 2552)	เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน	1 ม.ค. 2554
11 (ปรับปรุง 2552)	สัญญาก่อสร้าง	1 ม.ค. 2554
12	ภาษีเงินได้	1 ม.ค. 2556
14	การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน	28 ธ.ค. 2543
16 (ปรับปรุง 2552)	ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	1 ม.ค. 2554
17 (ปรับปรุง 2552)	สัญญาเช่า	1 ม.ค. 2554
18 (ปรับปรุง 2552)	รายได้	1 ม.ค. 2554
19	ผลประโยชน์ของพนักงาน	1 ม.ค. 2554
20 (ปรับปรุง 2552)	การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล	1 ม.ค. 2556
21 (ปรับปรุง 2552)	ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ	1 ม.ค. 2556
23 (ปรับปรุง 2552)	ต้นทุนการกู้ยืม	1 ม.ค. 2554
24 (ปรับปรุง 2552)	การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	1 ม.ค. 2554
26	การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน	1 ม.ค. 2554
27 (ปรับปรุง 2552)	งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ	1 ม.ค. 2554
28 (ปรับปรุง 2552)	เงินลงทุนในบริษัทร่วม	1 ม.ค. 2554
29	การรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรง	1 ม.ค. 2554

มาตรฐานการบัญชี		
ฉบับที่	เรื่อง	วันบังคับใช้
31 (ปรับปรุง 2552)	ส่วนได้เสียในการร่วมค้า	1 ม.ค. 2554
32 (ปรับปรุง 2552)	การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน	เป็นร่าง
33 (ปรับปรุง 2552)	กำไรต่อหุ้น	1 ม.ค. 2554
34 (ปรับปรุง 2552)	งบการเงินระหว่างกาล	1 ม.ค. 2554
36 (ปรับปรุง 2552)	การด้อยค่าของสินทรัพย์	1 ม.ค. 2554
37 (ปรับปรุง 2552)	ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น	1 ม.ค. 2554
38 (ปรับปรุง 2552)	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน	1 ม.ค. 2554
39	การรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน	เป็นร่าง
40 (ปรับปรุง 2552)	อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	1 ม.ค. 2554
41	เกษตรกรรม	เป็นร่าง

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน หลังปรับปรุงปี พ.ศ. 2552 และที่ใช้อยู่ต่อไป		
ฉบับที่	เรื่อง	วันบังคับใช้
1	การปรับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินครั้งแรก	เป็นร่าง
2	การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	1 ม.ค. 2554
3 (ปรับปรุง 2552)	การรวมธุรกิจ	1 ม.ค. 2554
4	สัญญาประกันภัย	เป็นร่าง
5 (ปรับปรุง 2552)	สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก	1 ม.ค. 2554
6	การสำรวจและการประเมินค่าแหล่งทรัพยากรแร่	1 ม.ค. 2554
7	การเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน	เป็นร่าง
8	ส่วนงานดำเนินงาน	เป็นร่าง

มาตรฐานการบัญชีไทยหลังปรับปรุงปี พ.ศ. 2552 และที่ใช้อยู่ต่อไป		
ฉบับที่	เรื่อง	วันบังคับใช้
101	หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ	-
102	การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์	(ถูกยกเลิก)
103	การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธนาคารและสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกัน	-
104	การบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา (ฉบับปรับปรุง พ.ศ. 2545)	-
105	การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน	-
106	การบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน	-
107	การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงิน	-

การตีความ IFRIC&SIC		
ฉบับที่	เรื่อง	วันบังคับใช้
SIC 10	ความช่วยเหลือจากรัฐบาล – กรณีที่ไม่มีความเกี่ยวข้องอย่างเฉพาะเจาะจงกับกิจกรรมดำเนินงาน	1 ม.ค. 2556
SIC 12	งบการเงินรวม - บริษัทย่อยที่เป็นกิจการเฉพาะกิจ	เป็นร่าง
SIC 13	กิจการที่ควบคุมร่วมกัน – การโอนที่ไม่เป็นตัวเงินของผู้ร่วมค้า	เป็นร่าง
SIC 15	สัญญาเช่าดำเนินงาน-สิ่งจูงใจ	เป็นร่าง
SIC 21	ภาษีเงินได้ – การได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ที่ไม่ได้คิดค่าเสื่อมราคาที่ดีราคาใหม่	1 ม.ค. 2556
SIC 25	ภาษีเงินได้ - การเปลี่ยนแปลงสถานภาพทางภาษีของกิจการหรือของผู้ถือหุ้น	1 ม.ค. 2556
SIC 27	การประเมินเนื้อหาสัญญาเช่าที่สร้างขึ้นตามรูปแบบกฎหมาย	เป็นร่าง
SIC 29	การเปิดเผยข้อมูลของข้อตกลงสัมปทานบริการ	เป็นร่าง
SIC 31	รายได้-รายการแลกเปลี่ยนเกี่ยวกับบริการโฆษณา	1 ม.ค. 2556
SIC 32	สินทรัพย์ไม่มีตัวตน-ต้นทุนเว็บไซต์	เป็นร่าง

การตีความ IFRIC&SIC		
ฉบับที่	เรื่อง	วันบังคับใช้
IFRIC 1	การเปลี่ยนแปลงในหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรี้อถอนการบูรณะ และหนี้สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน	เป็นร่าง
IFRIC 2	หุ้นและตราสารที่คล้ายคลึงกันของสมาชิกในกิจการสหกรณ์	เป็นร่าง
IFRIC 4	การประเมินว่าข้อตกลงประกอบด้วยสัญญาเช่าหรือไม่	เป็นร่าง
IFRIC 5	สิทธิประโยชน์ประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากกองทุนการรี้อถอนการบูรณะและการปรับปรุงสภาพแวดล้อม	เป็นร่าง
IFRIC 6	หนี้สินที่เกิดจากการมีส่วนร่วมในตลาดเฉพาะ – เศษ เหลือทิ้งของผลิตภัณฑ์ไฟฟ้าและอิเล็กทรอนิกส์	เป็นร่าง
IFRIC 7	การนำวิธีการปรับปรุงใหม่ภายใต้ IAS 29 เรื่องการรายงานทางการเงินในสภาพเศรษฐกิจที่เงินเฟ้อรุนแรงมาใช้	เป็นร่าง
IFRIC 8	ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์	เป็นร่าง
IFRIC 9	การประเมินอนุพันธ์แฝงใหม่	เป็นร่าง
IFRIC 10	งบการเงินระหว่างกาลและการด้อยค่า	เป็นร่าง
IFRIC 11	มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ –รายการจ่ายหุ้นในกลุ่มและหุ้นทุนซื้อคืน	เป็นร่าง
IFRIC 12	ข้อตกลงสัมปทานบริการ	เป็นร่าง
IFRIC 13	โปรแกรมสิทธิพิเศษแก่ลูกค้า	เป็นร่าง
IFRIC 14	มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน – ขอบเขตของสินทรัพย์ของโครงการผลประโยชน์ข้อกำหนดของเงินขั้นต่ำที่ต้องสมทบและปฏิสัมพันธ์ของรายการเหล่านี้	เป็นร่าง
IFRIC 15	สัญญาสำหรับการก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์	1 ม.ค. 2554
IFRIC 16	การป้องกันความเสี่ยงของเงินลงทุนสุทธิในการดำเนินงานในต่างประเทศ	เป็นร่าง

การตีความ IFRIC&SIC		
ฉบับที่	เรื่อง	วันบังคับใช้
IFRIC 17	การจ่ายสินทรัพย์ที่ไม่ใช่เงินสดให้เจ้าของ	เป็นร่าง
IFRIC 18	การโอนสินทรัพย์จากลูกค้า	เป็นร่าง

-1. มาตรฐาน NPAEs ถือกำเนิดในปี 2554
-2. ลักษณะเชิงคุณภาพหลักตามกรอบแนวคิด คือ เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และตัวแทนอันเที่ยงธรรม
-3. กิจการ NPAEs ไม่ต้องทำงบการเงินรวมและงบกระแสเงินสด
-4. กิจการ NPAEs ตีราคาที่ดินเพิ่มไม่ได้ แต่ตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพิ่มได้
-5. ผลขาดทุนจากการปรับเป็น NRV ของสินค้าคงเหลือแสดงเป็นบัญชีค่าใช้จ่ายในการบริหาร
-6. สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุน หรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า
-7. เงินลงทุนอื่นแสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยราคาทุน
-8. หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดแสดงด้วยมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน
-9. การล้มละลายของลูกค้าในช่วงเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน เป็นเหตุการณ์ที่ต้องปรับปรุง
-10. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนของกิจการ NPAEs ที่มีอายุการใช้งานไม่จำกัดให้ตัดจำหน่าย 10 ปี
-11. ควตตราไปรษณียถือเป็นรายการเทียบเท่าเงินสด
-12. การเปลี่ยนแปลงการตั้งค่าเพื่อหนี้สงสัยจะสูญเป็นการเปลี่ยนแปลงประมาณการ
-13. กิจการ NPAEs ต้องใช้วิธีปรับย้อนหลังสำหรับการเปลี่ยนวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
-14. การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของกิจการ NPAEs ต้องตีความว่าเป็นการขายหรือสัญญาก่อสร้าง
-15. รายได้จากสัญญาก่อสร้างอาจรับรู้เมื่อโครงการเสร็จ หรือตามอัตราส่วนของงานที่เสร็จ
-16. ลูกหนี้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศแปลงเป็นเงินบาท ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน โยใช้อัตราขาย
-17. กิจการ NPAEs บันทึกการขายในการวิจัยและพัฒนาเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมด
-18. สินทรัพย์ตามสัญญาเช่าการเงินอยู่ในสมุดบัญชีของผู้ให้เช่า
-19. ผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่าดำเนินงานเป็นผู้คิดค่าเสื่อมราคา
-20. ดอกเบี้ยตามสัญญาเช่าการเงินบันทึกรวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้
-21. รายการขาดทุนจากสินค้าสูญหายให้บันทึกเป็นต้นทุนขาย
-22. กิจการ NPAEs ต้องตั้งผลประโยชน์พนักงานเป็นประมาณการหนี้สิน เหมือนมาตรฐาน PAEs
-23. สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายแสดงเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนสำหรับกิจการ NPAEs
-24. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนแสดงอยู่ก่อนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
-25. กิจการ NPAEs อาจเลือกตีราคาอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนได้ โดยมูลค่าที่ดีเพิ่มเข้างบกำไรขาดทุน
-26. บัญชี NPAEs ทุกบัญชีห้ามรับเป็นมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่ในงบแสดงฐานะการเงิน
-27. เกณฑ์การแบ่ง NPAEs , SMEs และ PAEs ควรใช้เกณฑ์สินทรัพย์ รายได้ และทุนจะเหมาะสมกว่า
-28. การเปลี่ยนวิธีราคาทุนจาก LIFO มาเป็นถัวเฉลี่ยเป็นการเปลี่ยนนโยบายการบัญชี
-29. ดิจของโรงแรมโอเรียนเต็ลแสดงอยู่ในบัญชีอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
-30. การโอนเปลี่ยนประเภทอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนเป็นสินค้าคงเหลือ ทำให้เกิดกำไรขาดทุน
-31. เครื่องจักรที่ไม่ได้ใช้งานแสดงในบัญชีอาคารและอุปกรณ์ และให้หยุดคิดค่าเสื่อมราคา
---32. มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายมาจากการเปรียบเทียบมูลค่าจากการใช้และมูลค่าจากการขาย

-33. สัญญาเช่าดำเนินงานเป็นสัญญาที่โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนไปยังผู้เช่า
-34. กิจการ NPAEs จะเลือกบันทึกดอกเบี้ยจากการกู้ยืมของสินทรัพย์ที่เช่าเงินไว้เป็นราคาทุนของสินทรัพย์หรือดอกเบี้ยจ่ายก็ได้
-35. กิจการ NPAEs สามารถเลือกใช้มาตรฐาน PAEs บางฉบับได้
-36. กิจการต้องใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับการเปลี่ยนมูลค่าคงเหลือ
-37. การเลือกใช้นโยบายบัญชีไม่สมเหตุสมผลถึงแม้ถูก GAAP ผู้สอบบัญชีจะเขียนรายงานแบบมีเงื่อนไขได้
-38. มาตรฐาน PAEs เรื่องสัญญาเช่าจะใช้ตัวเลขเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทสัญญาเช่า
-39. สัญญาเช่าซื้อลงบัญชีเหมือนสัญญาเช่าการเงิน
-40. สินทรัพย์ไม่ตัวตนแสดงในงบแสดงฐานะการเงินก่อนที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

บริษัท ตัวอย่าง จำกัด

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและงบการเงิน

วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x4

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท ตัวอย่าง จำกัด

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท ตัวอย่าง จำกัด ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X4 งบกำไรขาดทุน และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงหมายเหตุสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญและหมายเหตุเรื่องอื่นๆ

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการทดสอบที่เลือกใช้นั้นขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม

ข้าพเจ้าเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสมเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงินของบริษัท ตัวอย่าง จำกัด ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25X4 และผลการดำเนินงาน สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

(นายชอบ สอบบัญชี)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เลขทะเบียน 99999

กรุงเทพมหานคร

15 มีนาคม พ.ศ. 25x5

บริษัท ตัวอย่าง จำกัด
หมายเหตุประกอบงบการเงิน
วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x4

1. เกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน

บริษัทจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งกำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

2. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

2.1 การรับรู้รายได้

บริษัทรับรู้รายได้จากการขายเมื่อบริษัทโอนสิทธิความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับลูกค้า ซึ่งตามปกติจะเกิดขึ้นทันทีเมื่อส่งมอบและออกไปกำกับสินค้าขาย

2.2 เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

เงินสด หมายถึงเงินสดในมือและเงินฝากธนาคารประเภทจ่ายคืนเมื่อทวงถาม แต่ไม่รวมเงินฝากธนาคารที่ติดภาระค้ำประกัน

รายการเทียบเท่าเงินสด ประกอบด้วย เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูงโดยมีระยะเวลาครบกำหนดในเวลา 3 เดือน ซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้และความเสี่ยงต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าน้อยหรือไม่มีนัยสำคัญ

2.3 เงินลงทุน

เงินลงทุนในตราสารทุนที่อยู่ในความต้องการของตลาด แสดงในงบแสดงฐานะการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม ซึ่งคำนวณโดยอ้างอิงจากราคาเสนอซื้อครั้งล่าสุดของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ขณะปิดทำการ ณ วันที่ในงบการเงิน

2.4 ลูกหนี้การค้า

ลูกหนี้การค้าแสดงด้วยมูลค่าที่จะได้รับ โดยบริษัทตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญสำหรับลูกหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บเงินไม่ได้ ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากการประเมินผลของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับความสูญเสียที่อาจเกิดขึ้นจากยอดคงเหลือของลูกหนี้ ณ วันสิ้นงวด โดยคำนึงถึงประสบการณ์ชำระเงินในอดีต และสภาพภาพของลูกหนี้แต่ละราย ตลอดจนสถานะเศรษฐกิจภายในประเทศ หนี้สูญที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดตัดเป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น

2.5 สินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าราคาทุนของสินค้าคำนวณโดยวิธีเข้าก่อน – ออกก่อน

2.6 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แสดงตามราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาคำนวณโดยวิธีเส้นตรงตามอายุการให้ประโยชน์โดยประมาณของสินทรัพย์ ยกเว้นที่ดินซึ่งมีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด

รายจ่ายเกี่ยวกับการต่อเติมหรือการปรับปรุงสินทรัพย์ที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสามารถวัดมูลค่าของรายจ่ายได้อย่างน่าเชื่อถือ ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ส่วนค่าซ่อมแซมและค่าบำรุงรักษารับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น

2.7 การแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ

รายการบัญชีที่เป็นเงินตราต่างประเทศซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างปีได้บันทึกเป็นเงินบาทในอัตรา ณ วันที่เกิดรายการนั้น ยอดคงเหลือของสินทรัพย์และหนี้สินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่ในงบการเงินแปลงค่าเป็นเงินบาทตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันนั้น บริษัทรับรู้กำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งเป็นผลมาจากการแปลงค่าในงวดนั้นเป็นรายได้หรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน

3. เงินลงทุนชั่วคราว

ณ วันที่ 31 ธันวาคม ประกอบด้วย

		พ.ศ. 25x4	พ.ศ. 25x3
		<u>บาท</u>	<u>บาท</u>
เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อค้า	T	142,000	-
หัก ค่าเผื่อการปรับมูลค่า	B	33,000	-
		<u>109,000</u>	<u>-</u>

4. ลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่น

ณ วันที่ 31 ธันวาคม ประกอบด้วย

		พ.ศ. 25x4	พ.ศ. 25x3
		<u>บาท</u>	<u>บาท</u>
ลูกหนี้การค้า	T	4,955,556	4,578,780
หัก ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ	C	520,306	45,780
รวมลูกหนี้การค้า – สุทธิ		<u>4,435,250</u>	<u>4,533,000</u>

5. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

	ที่ดิน	อาคาร	อุปกรณ์ สำนักงาน	ยานพาหนะ	รวม
	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>
ราคาทุน					
ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x3 H	2,930,000	2,900,000	1,400,000	4,436,000	11,660,000
ซื้อสินทรัพย์	-	-	170,000	-	170,000
จำหน่ายสินทรัพย์	-	-	-	-	-
ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x4	2,930,000	2,900,000	1,570,000	4,436,000	11,836,000

ค่าเสื่อมราคาสะสม

ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x3 H	-	435,000	840,000	886,800	2,161,800
ค่าเสื่อมราคาสำหรับปี	-	145,000	288,500	887,200	1,320,700
ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x4	-	580,000	1,128,500	1,774,000	3,482,500

ราคาตามบัญชี

ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x3	2,930,000	2,465,000	560,000	3,549,200	9,504,200
ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25x4	2,930,000	2,320,000	441,500	2,662,000	8,353,500

6. เงินกู้ยืมระยะยาว

ณ วันที่ 31 ธันวาคม ประกอบด้วย

		พ.ศ. 25x4	พ.ศ. 25x3
		<u>บาท</u>	<u>บาท</u>
เงินกู้ยืมระยะยาว	T	14,000,000	-
หัก เงินกู้ยืมระยะยาวที่ถึงกำหนดชำระภายในหนึ่งปี	K	4,000,000	-
เงินกู้ยืมระยะยาว-สุทธิ	T	<u>10,000,000</u>	<u>-</u>

เงินกู้ยืมระยะยาวเป็นเงินกู้ยืมจากธนาคาร มีระยะเวลาดังตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม พ.ศ. 25x4 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 25x7 ครบกำหนดชำระงวดแรก ณ สิ้นปี พ.ศ. 25x5 โดยมีการทยอยชำระทุกสิ้นปี 3 งวด อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 9 ต่อปี บริษัทได้จำนองที่ดิน อาคาร และยานพาหนะเป็นหลักประกันในการกู้ยืม

7. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

T	บริษัทมีหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการประเมินภาษีย้อนหลังจำนวนเงิน 2 ล้านบาท บริษัทได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีดังกล่าว ฝ่ายบริหารและที่ปรึกษากฎหมายของบริษัทเชื่อว่าบริษัทจะไม่มีผลเสียหายจากคดีความนี้ อย่างไรก็ตาม ข้อยุติของการประเมินดังกล่าวยังไม่อาจทราบได้ในขณะนี้
VII	
T	บริษัทจึงไม่ได้บันทึกประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในบัญชี

8. เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

ตามมติที่ประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้นครั้งที่ 1/25x5 เมื่อวันที่ 21 มกราคม พ.ศ. 25x5 ที่ประชุมมีมติอนุมัติให้บริษัทเพิ่มทุนจดทะเบียนจากเดิม 10 ล้านบาท เป็น 20 ล้านบาท โดยการออกหุ้นสามัญ 100,000 หุ้น มูลค่าหุ้นละ 100 บาท บริษัทได้จดทะเบียนเพิ่มทุนกับกระทรวงพาณิชย์เมื่อวันที่ 3 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 25x5

9. การอนุมัติงบการเงิน

งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x4 ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่เมื่อวันที่ 15 มีนาคม พ.ศ. 25x5

รู้จักกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

ดร.ศิลปพร ศรีจันทพร¹

พจน์ วีรศุทธากร²

ปัจจุบัน กิจการขนาดเล็กหลายแห่งประสบปัญหาเกี่ยวกับต้นทุนในการบริหารจัดการและการจัดทำบัญชี ที่กลายเป็นภาระต่อกิจการมากเกินไป เนื่องจากบ่อยครั้งที่กิจการดังกล่าวต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ไม่มี ความเกี่ยวข้องกับกิจการของตน ส่งผลให้กิจการเหล่านี้มีความจำเป็นที่จะได้รับการผ่อนปรนบางประการ ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เข้มงวดของมาตรฐานการบัญชี ทั้งนี้เมื่อพิจารณาจากธุรกิจในประเทศไทยแล้ว จะพบว่าในปี พ.ศ.2554 มีนิติบุคคลทั่วประเทศทั้งสิ้นประมาณ 600,000 ราย แต่มีเพียงประมาณ 600 ราย เท่านั้น ที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งระดมทุนจากสาธารณะทั้งจากผู้ลงทุนในประเทศและ แหล่งเงินทุนที่มาจากต่างประเทศ อันเป็นเหตุผลหนึ่งที่ทำให้กิจการเหล่านี้จำเป็นต้องได้รับการยอมรับในเวที โลกกว่ามีการจัดทำและเสนอรายงานทางการเงินที่ได้มาตรฐานสากล ดังนั้นมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย จึงได้รับการจัดทำขึ้นโดยอิงกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards) และ มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards) เป็นหลัก

เมื่อพิจารณาจากลักษณะทั่วไปของกิจการส่วนใหญ่ในประเทศไทยจะพบว่า เป็นกิจการที่มีได้ระดมทุน จากสาธารณะ แต่จะมีกลุ่มผู้ถือหุ้นในวงจำกัด ซึ่งอาจเป็นการใช้เงินจากครอบครัว หรือใช้เงินทุนส่วนตัวจาก เจ้าของที่เป็นผู้บริหาร มีโครงสร้างทุนไม่ซับซ้อน ตลอดจนมักไม่มีการซื้อขายหรือโอนหุ้นเกิดขึ้นเป็นประจำ และนอกจากนั้นกิจการหลายแห่งในกลุ่มนี้ก็ได้มุ่งเน้นการใช้เงินกู้จากสถาบันการเงินมากนัก ดังนั้น เมื่อ พิจารณาจากความแตกต่างในด้านแหล่งที่มาของเงินทุน และผู้ให้บริการเงินหลักของกิจการ ตลอดจน ข้อเท็จจริงที่ว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการจัดทำบัญชีและนำเสนอรายงานทางการเงินอาจสูงกว่าประโยชน์ที่จะ ได้รับนั้น จึงเป็นการไม่เหมาะสมที่จะกำหนดให้กิจการขนาดเล็กจัดทำบัญชีโดยใช้ข้อกำหนดที่เหมือนกับ กิจการขนาดใหญ่ที่มีการระดมทุนจากสาธารณะทุกประการ

แนวคิดในการกำหนดวิธีการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับกิจการที่มีขนาดแตกต่างกันนี้ไม่ได้เป็นแนวคิด ใหม่ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB : International Accounting Standards Board) ได้เริ่มต้น โครงการศึกษาและจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับธุรกิจขนาดกลางและขนาด ย่อม (IFRS for SMEs : The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities) มาตั้งแต่เดือน กรกฎาคม พ.ศ. 2546 และมีการพัฒนามาโดยตลอดจนกระทั่งมีการเผยแพร่ฉบับที่เป็นทางการเมื่อเดือน กรกฎาคม พ.ศ. 2552 โดยคาดหวังให้เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เรียบง่ายและเป็นอิสระในตัวเอง

¹ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ คณะทำงานจัดทำมาตรฐาน การรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี และคณะอนุกรรมการ กลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี สาขาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

² เลขานุการคณะทำงานจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ สาขาวิชาชีพบัญชี ในพระบรม ราชูปถัมภ์

เพื่อให้ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ และผู้ที่เกี่ยวข้องอื่นๆ สามารถเปรียบเทียบข้อมูลทางการเงินได้ และช่วยลดภาระในการจัดทำรายงานทางการเงิน ตลอดจนการกำหนดพื้นฐานของมาตรฐานให้อยู่บนแนวคิดและหลักการที่ดัดแปลงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับเต็มรูปแบบโดยใช้ภาษาที่ง่ายต่อการเข้าใจ

อย่างไรก็ตาม IFRS for SMEs ที่กำหนดออกมานั้นยังคงไม่ง่ายในการนำไปปฏิบัติสำหรับกิจการขนาดเล็กที่มีทรัพยากรจำกัดในการจัดทำรายงานทางการเงิน ด้วยยังคงมีการใช้แนวคิดเกี่ยวกับมูลค่ายุติธรรมในการจัดทำรายงานทางการเงิน ในช่วงต้นปี พ.ศ. 2549 คณะกรรมการผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขนาดกลางและขนาดย่อม สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC's Small and Medium Practices Committee) ได้ทำงานวิจัยเกี่ยวกับผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงิน ตลอดจนความต้องการของผู้ใช้ข้อมูลจากรายงานทางการเงินของกิจการที่มีขนาดเล็ก และมีข้อสรุปในเบื้องต้นว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมยังคงมีความซับซ้อนเกินไปสำหรับกิจการที่มีขนาดเล็ก นอกจากนี้องค์การวิชาชีพบัญชีในระดับภูมิภาคต่างๆ ก็มีความเห็นที่สอดคล้องกันกับผลการศึกษาดังกล่าว และเห็นว่าการกำหนดมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดเล็ก โดยพิจารณาตามความเหมาะสมของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของแต่ละประเทศจะเป็นการเหมาะสมมากกว่า

ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงได้ออก ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 20/2554 ลงวันที่ 12 เมษายน พ.ศ. 2554 เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เพื่อความเหมาะสมและสามารถปฏิบัติได้กับสภาพแวดล้อมทางธุรกิจสำหรับประเทศไทย โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว กำหนดให้บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด นิติบุคคลต่างประเทศกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ที่เข้าข่ายเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ต้องจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ตั้งแต่รอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554

กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้แก่กิจการที่ไม่ใช่กิจการเหล่านี้

1. เป็นกิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการชื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ต่อประชาชน
2. เป็นกิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น
3. เป็นบริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน
4. กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม (ซึ่งขณะนี้ยังไม่มีประกาศกำหนดเพิ่มเติม)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities- NPAEs) มีข้อแตกต่างจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (Thai Financial Reporting Standards - TFRSs) ที่อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards - IFRSs) อยู่หลายประการ กล่าวคือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะครอบคลุมวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีและการจัดทำงบการเงินสำหรับ NPAEs แต่ได้ปรับปรุงข้อกำหนดหลายประการเพื่อลดการวัดมูลค่าโดยอ้างอิงกับมูลค่ายุติธรรมซึ่งอาจหาได้ยาก โดยนำเสนอวิธีการบัญชีอื่นทดแทน อีกทั้งยังตัดข้อกำหนดที่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติออก เพื่อไม่ให้กิจการมีต้นทุนหรือภาระในการรายงานทางการเงินที่เกินจำเป็น (Undue Costs and Efforts) นอกจากนี้ ยังมีได้แยกวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีแต่ละเรื่องออกเป็นแต่ละฉบับ แต่ได้รวมข้อกำหนดทางการบัญชีที่จำเป็นสำหรับ NPAEs ไว้เป็นฉบับเดียวกัน โดยแยกออกเป็นแต่ละบท

สำหรับท่านที่สนใจต้องการศึกษาในรายละเอียดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ทั้งฉบับ สามารถเข้าไปดาวน์โหลดได้ที่เว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี www.fap.or.th ส่วนในที่นี่จะขอสรุปสาระสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะแต่ละบท และประเด็นสำคัญที่แตกต่างไปจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทยที่อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศเพื่อสร้างความเข้าใจในเบื้องต้นก่อนที่จะนำไปปฏิบัติ โดยมีประเด็นที่สำคัญดังต่อไปนี้

กรอบแนวคิด

บทที่ว่าด้วยกรอบแนวคิดนี้ เทียบได้กับ แม่บทการบัญชี โดยข้อสมมติที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินสำหรับ NPAEs ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง และการดำเนินงานต่อเนื่อง ทั้งนี้การนำเสนองบการเงินตามกรอบแนวคิดนี้มีวัตถุประสงค์หลักในการสนองความต้องการของเจ้าของกิจการเป็นหลัก และยังมีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ ได้แก่ ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า เจ้าหนี้อื่น และ หน่วยงานรัฐบาลและหน่วยงานกำกับดูแลกิจการ ซึ่งอาจแตกต่างไปจากผู้ใช้งบการเงินใน แม่บทการบัญชี

ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของงบการเงินสำหรับ NPAEs ได้แก่ ความเชื่อถือได้ และ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพเสริม คือ เปรียบเทียบกันได้ สามารถยืนยันความถูกต้องได้ ข้อมูลที่มีความทันต่อเวลา และสามารถเข้าใจได้ และยังมีข้อพิจารณา คือ ความมีสาระสำคัญ หลักความระมัดระวัง เพื่อให้สอดคล้องกับร่างแม่บทการบัญชีที่อยู่ระหว่างการปรับปรุง

ส่วนการรับรู้รายการและองค์ประกอบของงบการเงินนั้น ยังคงคล้ายกับที่กำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี กล่าวคือ ให้รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ส่วนนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายมีข้อแตกต่าง คือ รายได้และค่าใช้จ่ายจะไม่รวมถึงรายการที่กำหนดให้รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ

ประเด็นสำคัญอีกประการหนึ่งคือ กรอบแนวคิดในการนำเสนองบการเงินสำหรับ NPAEs ไม่มีการกล่าวถึงแนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุน เนื่องจากมีความยุ่งยากซับซ้อนเกินไปสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และเพื่อลดความจำเป็นในการวัดมูลค่ายุติธรรมขององค์ประกอบของงบการเงินส่วนใหญ่

การนำเสนองบการเงิน

งบการเงินที่สมบูรณ์สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะประกอบด้วย

1. งบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวด
2. งบกำไรขาดทุน แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวด
3. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในรายการที่เป็นองค์ประกอบต่างๆ ของเจ้าของในระหว่างงวด
4. หมายเหตุประกอบงบการเงิน แสดงถึงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน นโยบายการบัญชีที่ใช้และข้อมูลอื่นๆ นอกเหนือจากที่นำเสนอในงบการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ แต่ได้รวมข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินระหว่างกาลไว้ในบทนี้ด้วย โดยให้จัดทำงบการเงินระหว่างกาลโดยใช้หลักการเดียวกับงบการเงินประจำปี

กิจการไม่ต้องจัดทำงบกระแสเงินสด แต่หากเห็นถึงประโยชน์ของงบกระแสเงินสดก็สามารถจัดทำได้โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง งบกระแสเงินสด

ส่วนข้อกำหนดอื่นในการนำเสนองบการเงินนั้นไม่แตกต่างจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงินมากนัก เว้นแต่หากกิจการนำเสนอค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามหน้าที่แล้ว ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยค่าใช้จ่ายตามลักษณะอีก

สำหรับการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง และการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน นั้น หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการแสดงข้อมูลดังกล่าว ก็สามารถจัดทำได้โดยปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องใน TFRSs

การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด

ข้อกำหนดในบทนี้ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการเลือกและการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี รวมถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลของการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด ซึ่งส่วนใหญ่แล้วจะคล้ายกับข้อกำหนดใน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 8 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี และข้อผิดพลาด

เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงโดยการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง เว้นแต่ในทางปฏิบัติไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดบัญชี หรือไม่สามารถระบุจำนวนเงินของผลกระทบสะสมที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีได้ ให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หากมีการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี ให้รับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีโดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปสำหรับงวดปัจจุบันและงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนั้น และกำหนดให้ใช้วิธีการปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

ประเด็นที่สำคัญและควรให้ความสนใจเป็นอย่างยิ่งในบทนี้คือ ในกรณีที่เกิดการมีรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติไว้ กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยอ้างอิง และพิจารณาการใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่างๆ ตามลำดับต่อไปนี้

1. ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องคลึงและเกี่ยวข้องกัน
2. ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้
3. มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) เฉพาะรายการนั้นๆ

เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

ในบทนี้ เป็นการให้ความหมายของเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด และกำหนดให้กิจการต้องนำเสนอเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดรวมเป็นรายการเดียวกัน หากกิจการมีรายการเงินฝากธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอน กิจการต้องเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับเงื่อนไขหรือข้อจำกัดในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย รวมทั้งมีข้อกำหนดอย่างชัดเจนว่าเงินเบิกเกินบัญชีธนาคารจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน ไม่ให้นำมาหักลบกับรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

ลูกหนี้

ลูกหนี้ หมายถึง สิทธิที่กิจการจะได้รับเงินสดหรือทรัพยากรหรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอื่นๆ เมื่อถึงกำหนดชำระ กิจการต้องใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือดำรงรับเป็นเกณฑ์ในการกำหนดมูลค่าลูกหนี้การค้า

กิจการต้องวัดมูลค่าลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นภายหลังด้วยมูลค่าที่จะได้รับ ซึ่งหมายถึงมูลค่าหลังจากหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ โดยให้มีการประมาณจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้เป็นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งมีลักษณะเป็นบัญชีปรับมูลค่านำไปหักลดบัญชีลูกหนี้ ซึ่งมีการกำหนดวิธีการประมาณค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ไว้สามวิธี ได้แก่

1. วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ คำนวณจำนวนหนี้สงสัยจะสูญเป็นร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ

2. วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้ คำนวณโดยการจัดกลุ่มลูกหนี้จำแนกตามอายุของหนี้ที่ค้างชำระ ลูกหนี้กลุ่มที่ค้างชำระนานนำมาคำนวณหาจำนวนหนี้สงสัยจะสูญด้วยอัตราร้อยละที่สูงกว่าลูกหนี้ที่เริ่มค้างชำระเกินกำหนด โดยถือว่าลูกหนี้ที่ค้างชำระนานจะมีโอกาสไม่ชำระหนี้มากกว่าลูกหนี้ที่เริ่มเกิดขึ้น
3. วิธีพิจารณาหนี้เป็นแต่ละราย พิจารณาจากความสามารถในการชำระหนี้และจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับชำระจากลูกหนี้ ซึ่งวิธีนี้เป็นวิธีที่กำหนดขึ้นเพิ่มเติมจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 101 เรื่อง หนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ

ในการตัดหนี้สูญนั้นไม่มีการอ้างอิงกับหลักเกณฑ์การตัดหนี้สูญในทางภาษีอีกต่อไป หากลูกหนี้ยังไม่ชำระหนี้เมื่อครบกำหนดแล้ว และกิจการได้มีการดำเนินการทวงถามหนี้จากลูกหนี้จนถึงที่สุดแล้ว และคาดหมายได้ค่อนข้างแน่นอนว่าจะไม่ได้รับชำระหนี้ ให้กิจการจำหน่ายลูกหนี้ออกจากบัญชี และปรับลดค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้อง

สินค้ำคงเหลือ

ต้นทุนของสินค้ำคงเหลือ ประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และต้นทุนอื่นๆ ที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้ำคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ทั้งนี้ไม่ต้องแยกต้นทุนส่วนหนึ่งออกมาเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินหากกิจการได้รับระยะเวลาสินเชื่อยาวกว่าปกติ

สินค้ำคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ หมายถึง จำนวนเงินสุทธิที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากการขายสินค้ำตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการหักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้ำนั้นให้เสร็จและต้นทุนที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้ำนั้นได้

นอกจากการที่ไม่ต้องแยกต้นทุนส่วนหนึ่งออกมาเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินหากกิจการได้รับระยะเวลาสินเชื่อยาวกว่าปกติแล้ว ประเด็นที่แตกต่างจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินค้ำคงเหลือ ก็คือ มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้กำหนดแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการปรับมูลค่าของสินค้ำคงเหลือให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ โดยให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้ำให้ลดลง และหากมีการกลับรายการที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ในงวดปัจจุบัน ให้รับรู้โดยนำไปหักจากต้นทุนขายในงวดที่มีการกลับรายการนั้น ส่วนผลขาดทุนอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้ำคงเหลือ (เช่น ขาดทุนจากสินค้ำสูญหาย เป็นต้น) ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายโดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการบริหาร ในงวดที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น

เงินลงทุน

เงินลงทุน หมายถึง ตราสารหนี้และตราสารทุนที่กิจการมีไว้ เพื่อเพิ่มความมั่นคงให้กับกิจการไม่ว่าจะอยู่ในรูปของส่วนแบ่งที่จะได้รับ เช่น ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล หรืออยู่ในรูปของราคาที่เพิ่มขึ้น หรือในรูปของประโยชน์ที่กิจการได้รับ เช่น ประโยชน์ที่ได้จากความสัมพันธ์ทางการค้า มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ได้กำหนดวิธีการบัญชีสำหรับเงินลงทุนไว้ดังนี้

เงินลงทุนในตราสารหนี้และเงินลงทุนในตราสารทุนต้องจัดประเภทเป็น เงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด เงินลงทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด ตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด และ เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า

เงินลงทุนในตราสารหนี้และเงินลงทุนในตราสารทุนที่อยู่ในความต้องการของตลาด ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อค้า ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลต่างจากการปรับมูลค่ายุติธรรมให้บันทึกในงบกำไรขาดทุน

เงินลงทุนในตราสารหนี้และเงินลงทุนในตราสารทุนที่อยู่ในความต้องการของตลาด ที่ถือเป็นหลักทรัพย์เพื่อขาย ให้วัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลต่างจากการปรับมูลค่ายุติธรรมให้บันทึกเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ

เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ให้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

เงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด และ เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า ให้วัดมูลค่าด้วยด้วยราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี)

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้กำหนดเกี่ยวกับการรับรู้รายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ โดยใช้หลักการเดียวกันกับ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กล่าวคือ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข 2 ข้อ ได้แก่ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น และกิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยนำไปใช้ทั้งกับการรับรู้ต้นทุนเริ่มแรกและการรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลัง

ส่วนประกอบราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ประกอบด้วย ราคาซื้อ ต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์ และ ต้นทุนที่ประเมินที่ดีที่สุดสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นภาระผูกพันของกิจการ ในการแลกเปลี่ยนสินทรัพย์นั้น กิจการต้องวัดมูลค่าต้นทุนของสินทรัพย์ที่ได้มาด้วยมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่นำไปแลกเปลี่ยน เว้นแต่กรณีที่มีมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่ได้มานั้นมีหลักฐานสนับสนุนที่ชัดเจนกว่า นอกจากนี้ยังมีข้อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการครอบครองอาคารชุด โดยให้กิจการรับรู้ต้นทุนทั้งหมดของการได้มาซึ่งอาคารชุดหรือสินทรัพย์อื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันไว้เป็นรายการอาคารและอุปกรณ์ที่ได้มาเป็นหน่วยเดียวกัน

กิจการต้องปันส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นให้กับรายการสินทรัพย์ทุกรายการที่รวมอยู่ในรายจ่ายนั้น และบันทึกรายการแต่ละรายการเป็นสินทรัพย์แยกจากกัน หากสินทรัพย์แต่ละรายการมีอายุการให้ประโยชน์ไม่เท่ากันหรือให้ประโยชน์ต่อกิจการในรูปแบบที่ต่างกันอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งทำให้กิจการต้องใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาและอัตราที่ไม่เหมือนกัน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ มีประเด็นที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ กล่าวคือ ให้กิจการใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า (ถ้ามี) เท่านั้น โดยไม่อนุญาตให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

รายการที่จะถือเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ต้องสามารถระบุได้ อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ และก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า

ในการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน กรณีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอน ให้ตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น ส่วนกรณีสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการให้ประโยชน์ที่ไม่ทราบได้แน่นอนให้กิจการตัดจำหน่ายในระยะเวลา 10 ปี ซึ่งเป็นจุดที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ที่กำหนดให้กิจการยังไม่ต้องตัดจำหน่ายจนกว่าจะสามารถประมาณอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอน

การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการ มีประเด็นที่แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กล่าวคือ มาตรฐาน NPAEs ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่

อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน

ข้อกำหนดในบทนี้ส่วนใหญ่อ้างอิงมาจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน โดยให้ความหมายของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนคือ ที่ดิน หรืออาคาร หรือส่วนของอาคาร หรือทั้งที่ดินและอาคาร ที่ถือครองโดยเจ้าของหรือโดยผู้เช่าภายใต้สัญญาเช่าการเงิน เพื่อหาประโยชน์จากรายได้ค่าเช่า หรือจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าของสินทรัพย์ หรือทั้งสองอย่าง โดยไม่ได้มีไว้เพื่อ

- 1) ใช้ในการผลิตหรือจัดหาสินค้าหรือให้บริการ หรือใช้ในการบริหารงานของกิจการ หรือ
- 2) ขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

กิจการต้องวัดมูลค่าเมื่อเริ่มแรกของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน ซึ่งรวมถึงต้นทุนในการทำรายการ หลังจากรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว มาตรฐาน NPAEs ฉบับนี้กำหนดให้กิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีราคาทุนเท่านั้น กล่าวคือ ให้แสดงในราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่า ซึ่งประเด็นนี้เป็นข้อแตกต่างจากมาตรฐานการ

บัญชี ฉบับที่ 40 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ที่อนุญาตให้กิจการเลือกแสดงโดยวิธีมูลค่ายุติธรรมได้ด้วย โดยกิจการสามารถวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้การเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมในกำไรหรือขาดทุน

ต้นทุนการกู้ยืม

สำหรับบทนี้ไม่มีข้อแตกต่างจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 23 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืมที่เป็นสาระสำคัญ โดยกำหนดให้ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตต้องนำมาเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมอื่นๆ ต้องถือเป็นค่าใช้จ่าย

สัญญาเช่า

ข้อกำหนดเกี่ยวกับ สัญญาเช่า นั้นมีข้อกำหนดไม่แตกต่างจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า อย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ กำหนดให้กิจการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า และต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยงหรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของพึงได้รับจากสินทรัพย์ไปให้แก่ผู้เช่า

ทั้งนี้ในการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา ตามปกติ กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหากสัญญานั้นทำให้เกิดสถานการณ์ต่อไปนี้อย่างน้อยหนึ่งสถานการณ์

1. สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า
2. ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น เช่น สิทธิที่จะเลือกซื้อสินทรัพย์ที่เช่ามีราคาไม่เกินร้อยละ 5 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์
3. ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น ตลอดจน ณ วันเริ่มต้นของสัญญาเช่า เช่น ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมระยะเวลาอย่างน้อยร้อยละ 80 ของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์
4. มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า เช่น มูลค่าปัจจุบันของขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนอย่างน้อยร้อยละ 90 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

ข้อแตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาเช่า อยู่ที่มาตรฐาน NPAEs จะไม่รวมเกณฑ์และข้อบ่งชี้ของสถานการณ์ ซึ่งทำให้จัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงิน เช่น ลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ การที่ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่ต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นนัยสำคัญ นอกจากนี้ เกณฑ์การจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าการเงินในมาตรฐาน NPAEs จะระบุเป็นตัวเลขไว้อย่างชัดเจน

ภาษีเงินได้

กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดยใช้วิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย ซึ่งแสดงภาระภาษีเงินได้ที่กิจการค้างชำระสุทธิจากภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้รับรู้เป็นหนี้สิน กล่าวคือ ให้ใช้ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลรัษฎากรมาถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน และภาษีเงินได้นิติบุคคลสุทธิจากภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้รับรู้เป็นหนี้สินในงบดุล

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ได้ให้ทางเลือกสำหรับกิจการที่ประสงค์จะรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้ และสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้วิธีหนี้สินตามงบแสดงฐานะการเงิน (Balance Sheet Liability Method) โดยให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

สำหรับหัวข้อ ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น นั้นไม่มีความแตกต่างอย่างมีสาระสำคัญกับ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ยกเว้นกรณีที่ TFRS for NPAEs ไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ประมาณการหนี้สิน หมายถึง หนี้สินที่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับจังหวะเวลาหรือจำนวนที่ต้องจ่ายชำระ และให้กิจการรับรู้ประมาณการหนี้สิน เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข 3 ข้อ ต่อไปนี้ ได้แก่ (1) กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบัน ซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান (2) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการ เพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว ตลอดจน (3) กิจการสามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

สำหรับการรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงานนั้น มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้รับรู้ผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นไปตามหลักการรับรู้รายการ เช่นเดียวกับหลักการรับรู้ประมาณการหนี้สิน 3 ข้อดังกล่าวข้างต้น ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุด (The Best Estimate) ของรายการที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน อย่างไรก็ตาม หากกิจการประสงค์จะรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานตามแนวทางที่กำหนดใน มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ให้กิจการปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้ออย่างสม่ำเสมอ

เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน

ข้อกำหนดในบทที่ 17 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน กล่าวคือ เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน หมายถึง เหตุการณ์ที่เกิดขึ้นระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน ไม่ว่าเหตุการณ์นั้นจะเป็นไปในทางดีหรือไม่ดี เหตุการณ์ดังกล่าวสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานซึ่งถือว่าเป็นเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องบันทึกการปรับปรุง และ เหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงานซึ่งถือว่าเป็นเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

รายได้

รายได้ หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสรับนั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของและรายการกำไร ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กำหนดให้กิจการต้องรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ และไม่รวมถึงจำนวนเงินที่กิจการเรียกเก็บแทนบุคคลที่สาม เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ในทำนองเดียวกัน จำนวนเงินที่ตัวแทนเรียกเก็บแทนตัวการ ซึ่งถือเป็นกระแสรับขั้นต้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่ไม่ทำให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น จึงไม่ถือเป็นรายได้ เว้นแต่จำนวนที่เรียกเก็บนั้นเป็นค่านายหน้า

การรับรู้รายได้จากการขายสินค้า กล่าวคือ ให้กิจการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข 5 ข้อ ได้แก่ กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำหรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชานั้น ตลอดจนกิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชานั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

สำหรับการให้บริการนั้น ให้กิจการรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของรายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งผลของรายการสามารถประมาณได้อย่างน่าเชื่อถือเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข 4 ข้อต่อไปนี้ กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชานั้น กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานได้อย่างน่าเชื่อถือ ตลอดจนกิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งต้นทุนในที่นี้ หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อทำให้รายการบัญชานั้นเสร็จสมบูรณ์

ข้อกำหนดในบทนี้มีความแตกต่างจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง รายได้ในเรื่องเกี่ยวกับดอกเบี้ย โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้อนุญาตให้กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะรับรู้ดอกเบี้ยรับตามวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ ในขณะที่ TAS 18 กำหนดให้กิจการรับรู้ดอกเบี้ยตามเกณฑ์อัตราผลตอบแทนที่แท้จริงเท่านั้น ส่วนข้อกำหนดให้รับรู้รายได้ในรูปดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล ที่เกิดจากการให้ผู้อื่นใช้สินทรัพย์ของกิจการตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ให้รับรู้เมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชานั้น และกิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ รวมทั้งยังมีเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ค่าสิทธิและเงินปันผลก็ไม่แตกต่างกัน คือ ให้กิจการรับรู้รายได้ค่าสิทธิตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งให้กิจการรับรู้รายได้เงินปันผลเมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล

การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

บทนี้มีข้อกำหนดที่คล้ายกับข้อกำหนดของ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 102 (ฉบับที่ 26 เดิม) เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ กล่าวคือ ในการรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 3 ประเภท คือ การขายที่ดิน ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด กิจการสามารถเลือกการรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น ได้แก่ การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน การรับรู้ เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ และการรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

ทั้งนี้กิจการอาจเลือกรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระได้ ถ้ารายการขายดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไข 9 ประการ ดังนี้ การขายเกิดขึ้นแล้ว ซึ่งในกรณีของการขายห้องชุดของอาคารชุด การทำสัญญาจะซื้อจะขายต้องมีจำนวนที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของพื้นที่ ที่เปิดขายหรือที่เปิดจอง ผู้ซื้อไม่มีสิทธิเรียกเงินคืน ผู้ซื้อและผู้ขายต้องมีความเป็นอิสระต่อกันหรือเป็นการดำเนินธุรกิจตามปกติ เงินวางเริ่มแรกและเงินค่างวดของผู้ซื้อที่ชำระแล้วต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 20 ของราคาขายตามสัญญา ผู้ขายมีความสามารถเก็บเงินได้ตามสัญญา งานพัฒนาและงานก่อสร้างของผู้ขายได้ผ่านขั้นตอนเบื้องต้นแล้วไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของงานก่อสร้างตามโครงการที่เสนอขาย ผู้ขายมีความสามารถทางการเงินดี การก่อสร้างได้ก้าวหน้าไปด้วยดี ตลอดจนผู้ขายสามารถประมาณเงินรับจากการขายรวมและต้นทุนทั้งหมดที่ต้องใช้ในการก่อสร้างได้อย่างมีหลักเกณฑ์ ทั้งนี้ต้นทุนที่ประมาณการไว้จำเป็นต้องปรับปรุงอย่างน้อยปีละครั้งหรือเมื่อผู้ขายประมาณได้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงในจำนวนต้นทุนอย่างมีสาระสำคัญ

สัญญาก่อสร้าง

ข้อกำหนดในบทนี้ไม่มีความแตกต่างจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 11 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สัญญาก่อสร้าง อย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ เมื่อกิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามลำดับ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันที

หากกิจการไม่สามารถประมาณผลของงานก่อสร้างได้อย่างน่าเชื่อถือ ให้กิจการรับรู้รายได้ไม่เกินกว่าต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้น และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะเรียกเก็บเงินในส่วนของต้นทุนนั้นจากผู้ว่าจ้างได้ ตลอดจนรับรู้ต้นทุนการก่อสร้างที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดเป็นค่าใช้จ่าย

ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการรับรู้รายการ กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศด้วยสกุลเงินบาท โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินบาท กับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ เพื่อลดปัญหาในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (Functional currency) ซึ่งเป็นจุดที่แตกต่างจาก มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

สำหรับการรายงาน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กรณีของรายการที่เป็นตัวเงินซึ่งเป็นเงินตราต่างประเทศให้แปลงค่าโดยใช้อัตราปิด สำหรับรายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่อยู่ในรูปของเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยราคาทุนเดิมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่เกิดรายการ นอกจากนั้นยังมีข้อกำหนดให้กิจการต้องแปลงค่ารายการสินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินที่อยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารรับซื้อ และแปลงค่ารายการหนี้สินที่เป็นตัวเงินที่อยู่ในสกุลเงินตราต่างประเทศ โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารขาย

ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินของรายการที่เป็นตัวเงิน หรือจากการแปลงค่ารายการที่เป็นตัวเงินของกิจการด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ซึ่งแตกต่างไปจากอัตราแลกเปลี่ยนเดิมที่ใช้ในการบันทึกรายการครั้งแรกในระหว่างงวด หรือที่ได้รายงานไว้ในงบการเงินของงวดบัญชีก่อน ให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวดนั้น

การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง

ให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายโดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง อย่างไรก็ตามก็ดียกเว้นกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติแม้จะได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลแล้ว ให้กิจการใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะใดไม่ประสงค์ที่จะจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) ทุกฉบับ โดยปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ครั้งนี้เป็นครั้งแรกในประเทศไทยที่มีการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ประกอบกับมีกิจการที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้เป็นจำนวนมาก จึงมีความจำเป็นเร่งด่วนที่จะต้องมีการเผยแพร่และให้ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไปในวงกว้างอย่างรวดเร็วที่สุด

อย่างไรดี อาจมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาเพิ่มเติมในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับความแตกต่างระหว่างกำไรสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิที่ใช้ในการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร ด้วยเหตุที่ว่ายังคงมีความแตกต่างกันมากระหว่างข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะกับทบทวนบัญชีในประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ นอกจากผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีควรศึกษาหาความรู้เพิ่มเติม เพื่อให้รู้จักและเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ตลอดจนความสนใจในการศึกษาถึงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ผู้สอบบัญชีเองก็ควรให้ความสำคัญกับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว ตลอดจนให้คำแนะนำในการบันทึกบัญชีโดยเฉพาะการชี้ให้เห็นถึงประเด็นที่มีแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมที่ถือปฏิบัติอยู่ก่อนหน้านี้

เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ถือว่าเป็นเรื่องค่อนข้างใหม่สำหรับสังคมไทย ดังนั้นจึงมีข้อควรคำนึงสำหรับประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการจัดการเรียนการสอน กล่าวคือ ในการจัดการเรียนการสอนเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะนั้นอาจจัดทำได้หลายรูปแบบโดยอาจจัดทำในลักษณะของการเพิ่มวิชาสัมมนาด้านการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่มุ่งเน้นหลักการและข้อกำหนดของมาตรฐาน NPAEs ตลอดจนมีการวิเคราะห์ถึงความแตกต่างจาก TASs และ TFRSs ตลอดจนเปิดโอกาสให้นักศึกษาทำกรณีศึกษา รวมทั้งแลกเปลี่ยนความคิดเห็นในชั้นเรียนร่วมกับอาจารย์และเพื่อนิสิตนักศึกษาด้วยกัน หรือทำได้โดยการสอดแทรกเนื้อหาเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะลงไปในทุกรายวิชาที่มีการสอนเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีตามปกติที่มุ่งเน้นหลักการและข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศอย่างเต็มรูปแบบ ตลอดจนอาจจัดทำได้ในลักษณะของการจัดฝึกอบรมในภาคเรียนสุดท้ายก่อนจบการศึกษา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของสถาบันการศึกษาแต่ละแห่งและอาจารย์ผู้สอนเป็นหลัก

สุดท้ายนี้ในมุมมองของผู้เขียน มาตรฐาน NPAEs นี้จะช่วยส่งเสริมให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้สอบบัญชีหรือผู้ใช้งบการเงินสามารถปฏิบัติตามมาตรฐาน ๔ ได้โดยมิได้มีต้นทุนที่เกิดขึ้นสูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับ เพราะมีส่วนช่วยลดภาระของกิจการที่ไม่มีความพร้อมและไม่มีความจำเป็นในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศอย่างเต็มรูปแบบ ในขณะที่ผู้ที่มีความพร้อมก็สามารถลดหน้าไปปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศอย่างเต็มรูปแบบ ทั้งนี้เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้นอาจไม่ใช่คำตอบที่ดีที่สุดสำหรับทุกกิจการในทุกสถานการณ์ก็เป็นได้

รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

ดร. ศิลปพร ศรีจันทเพชร

ภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นการติดต่อสื่อสารที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจนและเป็นทางการเกี่ยวกับข้อสรุปจากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีไปยังผู้ใช้ รายงานการสอบบัญชีเป็นผลงานขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีที่เสนอต่อกลุ่มผู้ใช้รายงาน (ซึ่งได้แก่ ผู้ถือหุ้น ผู้บริหารของกิจการ เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน หน่วยงานราชการและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง) ผู้สอบบัญชีจึงต้องมีแนวทางปฏิบัติงานในการจัดทำรายงานการสอบบัญชีให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้ผู้ใช้รายงานได้ทราบอย่างชัดเจน

ผู้อ่านหลายท่าน คงทราบว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่จะถือกำเนิดขึ้นเร็วขึ้น ซึ่งให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555

ฉบับนี้จะเล่าพัฒนาการของรายงานผู้สอบบัญชี ตั้งแต่เคยมีรายงานผู้สอบบัญชีครั้งแรกในประเทศไทย จนมาถึงรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่รู้จักกันว่า “รายงานแบบหกรรค” ผู้อ่านจะได้เห็นการเปลี่ยนแปลงของรายงานของผู้สอบบัญชีจากอดีต จนถึงปัจจุบัน และที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

พัฒนาการและรูปแบบของรายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทย

รายงานการสอบบัญชีเป็นรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นในระดับสูงแก่ผู้ใช้งบการเงิน และเป็นรายงานที่ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ โดยได้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปแล้ว ผู้สอบบัญชีจึงสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินโดยรวมได้ว่า งบการเงินนั้นได้จัดทำขึ้นโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงิน หรือตามที่กฎหมายกำหนด หรือไม่ เพียงใด

ปี พ.ศ. 2518 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ซึ่งต่อมาได้เปลี่ยนเป็นสภาวิชาชีพบัญชีฯ) ได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งระบุให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องระบุขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ในรายงานการสอบบัญชีโดยรัดกุมและชัดเจนโดยได้กำหนดให้ใช้รายงานการสอบบัญชีแบบรายงานมาตรฐาน ซึ่งเรียกว่า “รายงานการสอบบัญชีแบบสั้น” (Short-Form Report) หรือที่เรียกกันแบบไม่เป็นทางการว่า “รายงานแบบ 2 วรรค” โดยมีรูปแบบรายงาน ดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชี (แบบสองวรรค)

เสนอ.....

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่.....งบกำไรขาดทุน งบกำไร
สะสม และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ
.....ตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบ
รายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็นแล้ว

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่.....
ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ
.....โดยถูกต้องตามที่ควร และได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่
รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกันกับปีก่อน

ลายมือชื่อ

.....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ต่อมาในปี พ.ศ.2541 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (สภา
วิชาชีพบัญชี ฯ ในปัจจุบัน) ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่อง รายงานของผู้สอบบัญชีต่อ
งบการเงิน ซึ่งได้กำหนดรูปแบบและถ้อยคำของการเขียนรายงานการสอบบัญชี ที่เรียกกันอย่างไม่เป็น
ทางการว่า “รายงานแบบสามวรรค” ซึ่งความแตกต่างหลักของรูปแบบรายงานแบบสองวรรคและแบบ
สามวรรคอยู่ที่เรื่องการระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและผู้บริหารในรายงานการสอบบัญชี โดย
รูปแบบรายงานการสอบบัญชีแบบสามวรรค ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 เรื่อง รายงานของ
ผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน มีดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (แบบสามวรรค)

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท จำกัด

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ งบกำไรขาดทุน
งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวัน
เดียวกันของบริษัท จำกัด ซึ่งผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความ
ถูกต้องและครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบใน
การแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป
ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องวางแผนและปฏิบัติงานเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผล
ว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบ
รวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวนเงินและการ
เปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการใช้
และประมาณการเกี่ยวกับรายงานทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้บริหารเป็น
ผู้จัดทำขึ้นตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่น่าเสนอใน
งบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่าง
เหมาะสมในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่
ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท
จำกัด โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน XXXXX

ชื่อสำนักงานและที่ตั้ง

วันที่

ต่อมาในปี พ.ศ.2551 สภาวิชาชีพบัญชีได้จัดทำสัมมนาพิจารณาเกี่ยวกับร่างรายงานแบบใหม่
ตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 700 ฉบับปรับปรุง ที่กำหนดโดยคณะกรรมการ
มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (เรียกกันอย่างไม่เป็นทางการว่ารายงานแบบ 6 วรรค) โดย
รูปแบบรายงานแบบ 6 วรรคเป็นดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ ผู้ถือหุ้นบริษัท.....

รายงานต่องบการเงิน

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบการเงินของบริษัท..... ซึ่งประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.25X1 และงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น และงบกระแสเงินสดสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน รวมถึงสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลอธิบายอื่น

ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่องบการเงิน

ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อการจัดทำและการนำเสนองบการเงินเหล่านี้โดยถูกต้องตามที่ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในที่ผู้บริหารพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดได้

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาการควบคุมภายในของกิจการเกี่ยวกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อความมีประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหารรวมทั้งการประเมินการนำเสนอโดยรวมของงบการเงิน

ข้าพเจ้าเชื่อว่า หลักฐานการสอบบัญชีที่ข้าพเจ้าได้รับเพียงพอและเหมาะสม เพื่อเป็นเกณฑ์ในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ความเห็น

ข้าพเจ้าเห็นว่า งบการเงินข้างต้นแสดงฐานะทางการเงินของบริษัท..... ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25X1 ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท..... โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

รายงานต่อข้อกำหนดตามกฎหมายและข้อบังคับอื่น

[รูปแบบและเนื้อหาส่วนนี้ แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับลักษณะความรับผิดชอบในการรายงานอื่น
ของผู้สอบบัญชี].....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เลขทะเบียน

วันที่

สำนักงานสอบบัญชี

ที่อยู่ของผู้สอบบัญชี

ข้อแตกต่างของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบันและรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่
สรุปได้ดังนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน (แบบ 3 วรรค)	รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่(แบบ 6 วรรค)
ไม่มีการใส่หัวข้อต่างๆโดยผู้ใช้จะต้องสังเกต เนื้อหาในแต่ละวรรคเอง	ใส่หัวข้อต่างๆเพื่อความเข้าใจ โดยแบ่งเป็น - รายงานต้องบการเงิน - ความรับผิดชอบของผู้บริหารต้องบการเงิน - ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี - ความเห็น
ระบุถึงงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ ว่า รวมถึงงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงของผู้ถือหุ้นและ งบกระแสเงินสด	ระบุเพิ่มเติมสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และ คำอธิบายอื่น
ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารโดย กล่าวถึงโดยรวมว่าผู้บริหารรับผิดชอบต่อความ ถูกต้องครบถ้วนของงบการเงิน - ไม่ได้กล่าวถึงเรื่องการควบคุมภายใน เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนอ การเงิน	ระบุถึงเรื่องความรับผิดชอบของผู้บริหาร โดยแยก เป็นวรรคต่างหากกล่าวคือ วรรคที่สองกล่าวถึงความ รับผิดชอบของผู้บริหารชัดเจนขึ้นดังนี้ - จัดทำและนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ ควรตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน - รับผิดชอบต่อเกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในที่จำเป็น เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจาก การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น

รายงานของผู้สอบบัญชีแบบปัจจุบัน (แบบ 3 วรรค)	รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่(แบบ 6 วรรค)
	สาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือ ข้อผิดพลาด
ระบุถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีโดย ละเอียดพอสมควร	ระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเพิ่มเติมไว้ดังนี้ - ต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ - การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเสี่ยงของ การแสดงผลข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริต หรือข้อผิดพลาด - ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว ผู้สอบบัญชี พิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการ จัดทำและการนำเสนอของงบการเงินโดยถูกต้อง ตามที่ควรของกิจการ เพื่อออกแบบวิธีการ ตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่ เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อ ประสิทธิผลของการควบคุมภายในของกิจการ

จากความแตกต่างของรายงานแบบสามวรรค และแบบใหม่ สรุปได้ว่ารายงานของผู้สอบ
บัญชีแบบใหม่จะเน้นการให้รายละเอียดมากขึ้น ทั้งในส่วนความรับผิดชอบของผู้บริหารและความ
รับผิดชอบของผู้สอบบัญชี