

เจาะลึกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน : ประเด็นที่ผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินควรรู้

ภาคภูมิ วณิชธนานนท์*

บทคัดย่อ

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อชี้ให้เห็นถึงประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินควรทราบ** ซึ่งประกอบด้วยประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับคำนิยาม การรับรู้รายการ และการตัดรายการ การวัดมูลค่ารายการ ตลอดจนการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจและประยุกต์เนื้อหามาตรฐานการรายงานทางการเงินได้อย่างลึกซึ้ง โดยผู้จัดทำสามารถนำความรู้ดังกล่าวไปปฏิบัติในกระบวนการจัดทำงบการเงินได้อย่างถูกต้อง สำหรับผู้ใช้งบการเงินสามารถนำความรู้ดังกล่าวไปวิเคราะห์และตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น



* อาจารย์ประจำภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ทั้งนี้ ผู้เขียนบทความขอขอบพระคุณ ดร.สันสกฤต วิจิตรเลขการ เป็นอย่างสูงสำหรับข้อเสนอแนะในการเขียนบทความนี้ และขอขอบพระคุณคณาจารย์คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้เขียน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง รองศาสตราจารย์ ดร.วรศักดิ์ ทุมมานนท์ ที่เป็นแรงบันดาลใจในการเขียนบทความนี้

** สืบเนื่องจากในปี 2554 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2552) มาจำนวนหลายฉบับ ในบทความนี้ ผู้เขียนจึงขออ้างอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2552) ที่มีวันถือปฏิบัติในวันที่ 1 มกราคม 2554 แทนมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่กำลังจะถูกยกเลิกในอนาคตอันใกล้ ทั้งนี้ เพื่อให้บทความนี้มีเนื้อหาที่ทันสมัยและสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใหม่ที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้ออกมา รวมทั้งสามารถตอบสนองประโยชน์ต่อผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงิน

Abstract

The objective of this academic article is to indicate important issues regarding financial reporting standards of which financial statement preparers and users should be aware. The contents comprise interesting points of definitions, recognitions and derecognitions, measurements as well as presentations and disclosures in

financial statements. The preparers and users would understand and apply such standards deeply, resulting in being able to implement their financial reporting processes properly for preparers. Also, the users would bring such knowledge into analyzing and enhancing their economic decision makings.



บทนำ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินถือเป็นหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปในการรับรู้การวัดมูลค่า ตลอดจนการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เพื่อให้งบการเงินที่จัดทำขึ้นสามารถสะท้อนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ ดังนั้น ผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงิน ไม่ว่าผู้ใช้งบการเงินจะเป็นผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาล และหน่วยงานราชการ หรือสาธารณชนก็ตาม จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องเข้าใจเนื้อหาของมาตรฐานการรายงานทางการเงินอย่างลึกซึ้ง เพื่อประโยชน์แก่ผู้จัดทำงบการเงินในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินไปปฏิบัติ รวมทั้งผู้ใช้งบการเงินทุกประเภทยังสามารถนำความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาประกอบพิจารณาวิเคราะห์และตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น

ด้วยเหตุผลข้างต้น บทความนี้จะชี้ให้เห็นถึงประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินควรทราบ โดยเริ่มแรกจะกล่าวถึงความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน จากนั้นจะนำเสนอประเด็นที่น่าสนใจของมาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับคำนิยามการรับรู้รายการและการตัดรายการ การวัดมูลค่ารายการ ตลอดจนการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เพื่อให้ผู้อ่านบทความนี้สามารถเข้าใจและประยุกต์เนื้อหามาตรฐานการรายงานทางการเงินได้อย่างลึกซึ้ง และส่วนสุดท้ายจะได้นำเสนอบทสรุปและข้อเสนอแนะของบทความนี้ต่อไป

ความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

งบการเงินที่ให้ข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจแก่ผู้ใช้งบการเงินจำเป็นต้องให้ข้อมูลที่มีลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินและจัดทำอยู่ภายใต้ข้อสมมติที่ระบุอยู่ในแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) นอกจากนี้ในการจัดทำงบการเงิน ผู้จัดทำงบการเงินจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อให้งบการเงินสามารถให้ข้อมูลที่สะท้อนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการที่เป็นจริงและยุติธรรมหรือถูกต้องตามควร (True and Fair View or Fair Presentation) ทั้งนี้ เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ใช้งบการเงินทุกประเภทต่อไป

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้ให้ความหมายของคำว่า “มาตรฐานการรายงานทางการเงิน” ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การนำเสนอของงบการเงิน” ไว้ว่า “มาตรฐานการบัญชีและการตีความที่ออกโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบด้วยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชี การตีความมาตรฐานการบัญชี และการตีความมาตรฐานการรายงานทางการเงิน” ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินนั้นได้ระบุคำนิยาม (Definition) การรับรู้รายการ (Recognition) การตัดรายการ (Derecognition) การวัดมูลค่ารายการ (Measurement) ตลอดจนการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (Presentation and Disclosure)

ในส่วนตัวจะนำเสนอประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินโดยเรียงตามลำดับ ดังนี้

1. ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับคำนิยาม
2. ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการตัดรายการ

3. ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการวัดมูลค่ารายการ
4. ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับคำนิยาม

คำนิยาม (Definition) หมายถึง คำจำกัดความของคำศัพท์ที่ระบุอยู่ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่า ในแต่ละรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามหรือไม่ รวมทั้งเพื่อประโยชน์แก่ผู้จัดทำงบการเงินและผู้ใช้งบการเงิน ตลอดจนบุคคลทั่วไปสามารถเข้าใจความหมายของคำศัพท์ที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินตรงกัน

ในที่นี้ ผู้เขียนขอนำเสนอประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับคำนิยาม ดังต่อไปนี้

1. ความแตกต่างระหว่างเกณฑ์คงค้างกับเกณฑ์สิทธิ

เกณฑ์คงค้างเป็นข้อสมมติ (Underlying Assumptions) ที่ระบุในแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) เพื่อใช้ในการจัดทำงบการเงินภายใต้หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกิจการต้องบันทึกรายการค้าและเหตุการณ์ทางบัญชีและแสดงในงบการเงินสำหรับงวดบัญชีที่เกิดรายการนั้น โดยไม่คำนึงว่ากิจการได้รับหรือจ่ายเงินสดรวมถึงรายการเทียบเท่าเงินสดหรือไม่ เช่น กิจการต้องบันทึกบัญชีรายได้และค่าใช้จ่าย ก็ต่อเมื่อรายการค้าดังกล่าวเกิดขึ้น แม้ว่ากิจการอาจยังไม่ได้รับหรือจ่ายเงินสดรวมถึงรายการเทียบเท่าเงินสดก็ตาม ขณะที่เกณฑ์สิทธิเป็นเกณฑ์ที่ใช้สำหรับการคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ระบุอยู่ในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นในการจัดทำงบการเงิน ผู้จัดทำงบการเงินต้องจัดทำงบการเงินภายใต้เกณฑ์คงค้างแต่คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้เกณฑ์สิทธิ

ตัวอย่างรายการที่แสดงความแตกต่างระหว่างเกณฑ์คงค้างกับเกณฑ์สิทธิ เช่น หนี้สงสัยจะสูญ ขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ เป็นต้น ซึ่งรายการดังกล่าวถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนภายใต้เกณฑ์คงค้าง ขณะที่เกณฑ์สิทธิห้ามไม่ให้กิจการนำรายการดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ ค่าเสื่อมราคายังเป็นอีกตัวอย่างหนึ่งที่สามารถแสดงให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างเกณฑ์คงค้างกับเกณฑ์สิทธิได้ กล่าวคือ ภายใต้เกณฑ์คงค้างกำหนดให้ปันส่วนค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ โดยไม่ได้กำหนดระยะเวลาหรืออัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนสินทรัพย์ในการคิดค่าเสื่อมราคา ทั้งนี้เพื่อให้กิจการสามารถประมาณระยะเวลาหรืออัตราร้อยละดังกล่าวตามที่กิจการคาดว่าจะใช้สินทรัพย์นั้น ขณะที่ภายใต้เกณฑ์สิทธิกำหนดให้คิดค่าเสื่อมราคาไม่เกินในอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนสำหรับแต่ละรายการตามที่หลักกฎหมายภาษีอากรระบุไว้ ทั้งนี้ หากผู้ใช้งบการเงินสังเกตรายละเอียดเกี่ยวกับการคิดค่าเสื่อมราคาในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบางกิจการ จะพบว่า บางกิจการกำหนดให้คิดค่าเสื่อมราคาในอัตราสูงสุดตามที่หลักกฎหมายภาษีอากรระบุไว้เพื่อประโยชน์ในทางภาษี ทั้งที่อัตราการคิดค่าเสื่อมราคาดังกล่าวอาจไม่ได้สะท้อนถึงประโยชน์ที่กิจการได้รับจากสินทรัพย์นั้นก็ได้ ดังนั้น จะเห็นได้ว่า กิจการจำเป็นต้องยึดเกณฑ์คงค้างในการจัดทำงบการเงินเพื่อให้บริการเงินที่จัดทำขึ้นสะท้อนถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งจะส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น

2. ความแตกต่างระหว่างคำนิยามของ “สินทรัพย์” กับ “ทรัพย์สิน”

คำนิยามของ “สินทรัพย์ (Assets)” ที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) หมายถึง “ทรัพยากร

ที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต และกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากทรัพยากรนั้น (Future Economic Benefit)” โดยทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ หมายถึง กิจการต้องสามารถเข้าไปควบคุมการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากทรัพยากรนั้นได้ โดยไม่จำเป็นต้องมีกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายในทรัพยากรนั้น แต่สำหรับคำว่า “ทรัพย์สิน (Property)” ได้ยึดหลักรูปแบบทางกฎหมายโดยให้ความสำคัญอยู่ที่กรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย ดังนั้น **สินทรัพย์ที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงินของกิจการอาจไม่จำเป็นต้องเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ** เช่น สินทรัพย์ที่อยู่ภายใต้สัญญาเช่าการเงิน แม้ว่ากิจการผู้เช่าจะไม่มีกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่เช่านั้นก็ตาม แต่กิจการผู้เช่าได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากการใช้สินทรัพย์ที่เช่าตลอดอายุสัญญาเช่า ซึ่งครอบคลุมอายุการใช้งานส่วนใหญ่ของสินทรัพย์นั้น ดังนั้น โดยเนื้อหาทางเศรษฐกิจแล้ว ความเสี่ยงและผลตอบแทนส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ที่เช่าตกเป็นของกิจการผู้เช่า ด้วยเหตุนี้ กิจการผู้เช่าจึงต้องรับรู้รายการสินทรัพย์ที่เช่าและนำเสนอรายการสินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินในงบแสดงฐานะการเงินเป็นต้น

ดังนั้น ผู้ใช้งบการเงินจำเป็นต้องเข้าใจความแตกต่างระหว่างคำนิยามของ “สินทรัพย์” และ “ทรัพย์สิน” อย่างถ่องแท้ เมื่อประเมินฐานะการเงินและประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ของกิจการตลอดจนการใช้เป็นหลักประกันเงินกู้ได้อย่างถูกต้อง

3. คำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนกับค่าความนิยม

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน” ได้ให้ความหมายของ

คำว่า “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน (Intangible Assets)” ไว้ว่า สินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้ (Identifiable Non-Monetary Assets) รวมทั้งไม่มีลักษณะทางกายภาพ (Non-Physical Substance) ซึ่งเป็นสินทรัพย์ที่กิจการถือไว้เพื่อใช้ในการผลิต หรือจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่า หรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงาน เช่น ลิขสิทธิ์ (Copyrights) สิทธิบัตร (Patents) สัมปทาน (Franchises) เครื่องหมายการค้า (Trademarks) เป็นต้น ขณะที่มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ได้ระบุไว้ว่า ค่าความนิยมเป็นส่วนของต้นทุนการรวมธุรกิจที่สูงกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์และหนี้สินที่ระบุได้ของกิจการผู้ถูกซื้อ ดังนั้น ค่าความนิยมจึงถือเป็นสินทรัพย์ที่ไม่สามารถระบุได้ ด้วยเหตุนี้ **ค่าความนิยมจึงไม่เข้าเงื่อนไขของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้** แม้ค่าความนิยม (Goodwill) จัดเป็นสินทรัพย์ที่ไม่มีลักษณะทางกายภาพก็ตาม

ดังนั้น จากคำนิยามของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนข้างต้น กิจการควรแสดงรายการค่าความนิยมแยกต่างหากจากรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เนื่องด้วยบางกิจการอาจมีสัดส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนค่อนข้างสูงเมื่อเปรียบเทียบกับสินทรัพย์รวม ในกรณีนี้ การแสดงรายการค่าความนิยมแยกต่างหากจากรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบดุล จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินความสามารถในการทำกำไรและประสิทธิภาพจากการใช้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ถูกต้องยิ่งขึ้น

ตัวอย่าง จากงบแสดงฐานะการเงินรวมของบริษัท จีเอ็มเอ็ม แกรมมี่ จำกัด (มหาชน) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2552 ได้นำเสนอรายการค่าความนิยมแยกต่างหากจากรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แต่รายการทั้งสองต่างถูกนำเสนอภายใต้หัวข้อสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

4. ความแตกต่างระหว่างส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่กับส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย และส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่กับส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ” ได้เปลี่ยนมาใช้คำว่า “ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม” แทนคำว่า “ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนน้อย” และใช้คำว่า “ส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่” แทนคำว่า “ส่วนได้เสียของผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่” เนื่องจากตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การรวมธุรกิจ” และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ” ได้ให้ความสำคัญกับ “อำนาจควบคุม” ซึ่งพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจมากกว่า “สัดส่วนการถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียง” ซึ่งถือเป็นรูปแบบทางกฎหมาย

ดังนั้น ส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมอาจถือหุ้นในสัดส่วนที่เกินกว่ากึ่งหนึ่งได้ และในทางกลับกัน ส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่อาจถือหุ้นในสัดส่วนที่ไม่เกินกว่ากึ่งหนึ่งหรือแม้แต่ไม่ถือหุ้นในบริษัทย่อยเลย แต่กลับมีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยก็ได้ เช่น บริษัทใหญ่ให้เงินกู้แก่บริษัทย่อย ซึ่งเงินกู้ดังกล่าวถือเป็นแหล่งเงินทุนส่วนใหญ่ของบริษัทย่อย หรือบริษัทใหญ่ค้าประกันหนี้สินส่วนใหญ่ของบริษัทย่อย หรือบริษัทใหญ่มีอำนาจแต่งตั้งกรรมการส่วนใหญ่ของบริษัทย่อย เป็นต้น ซึ่งในกรณีนี้ บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบการเงินรวม เนื่องจากบริษัทใหญ่เข้าไปมีอำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของบริษัทย่อย แม้ว่าบริษัทใหญ่นั้นถือหุ้นในสัดส่วนที่ไม่เกินกว่ากึ่งหนึ่งในบริษัทย่อยก็ตาม

ทั้งนี้ วรศักดิ์ ทุมมานนท์ (2548) ได้ทำการวิจัยเรื่อง “การศึกษาประเด็นที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ด.

สั่งให้แก้ไขงบการเงินหรือจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษของบริษัทจดทะเบียนในช่วงปี 2546 - 2548” ซึ่งผลการวิจัยพบว่า ประเด็นที่เกี่ยวกับการไม่นำบริษัทย่อยมารวมในการจัดทำงบการเงินรวมและการจัดทำงบการเงินรวมไม่ถูกต้องเป็นประเด็นที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ด. สั่งการให้บริษัทแก้ไขงบการเงินหรือจัดให้มีการตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษคิดเป็นร้อยละ 12.5 ในปี 2546 และร้อยละ 9.5 ในปี 2548 โดยเฉพาะในปี 2546 ประเด็นดังกล่าวถือเป็นประเด็นที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ด. สั่งให้แก้ไขงบการเงินหรือจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษของบริษัทจดทะเบียนในช่วงปี 2546 - 2548 สูงเป็นอันดับที่ 2 รองจากประเด็นที่เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการตัดรายการ

การรับรู้รายการ (Recognition) หมายถึง กระบวนการพิจารณารวบรวมรายการค้า (Transaction) เข้าเป็นส่วนหนึ่งในงบแสดงฐานะการเงินหรืองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามในแต่ละองค์ประกอบของงบการเงิน (The Elements of Financial Statements) และเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการในงบการเงิน (Recognition Criteria) ทุกข้อ ดังนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (Probable) ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการนั้น
2. รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ (Reliably Measurable)

ในทางตรงกันข้าม การตัดรายการ (Derecognition) หมายถึง กระบวนการพิจารณาไม่รวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุน

เบ็ดเสร็จ หลังจากที่เคยรับรู้รายการนั้นในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแล้ว

ในที่นี้ ผู้เขียนขอแนะนำประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการตัดรายการ ดังต่อไปนี้

1. การรับรู้รายการเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ในกรณีที่มูลค่าสุทธิที่จะได้รับต่ำกว่าราคาทุน

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินค้าคงเหลือ” ได้กำหนดให้ปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลง (Write Down) ให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realizable Value) ณ วันสิ้นงวดบัญชี หากมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือสูงกว่ามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ดังนั้น ในกรณีนี้ กิจการจึงควรปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือผ่านการบันทึกบัญชีค่าเผื่อมูลค่าสินค้าคงเหลือทางด้านเครดิตแทนการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือทางด้านเดบิตโดยตรง (Write Off)

หากมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับสูงขึ้น ณ วันสิ้นงวดบัญชีถัดไป กิจการต้องทำการกลับรายการเพื่อให้บัญชีสินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับที่ประเมินใหม่แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ซึ่งหากกิจการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือผ่านการบันทึกบัญชีค่าเผื่อมูลค่าสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวดบัญชีก่อนย่อมเป็นการรองรับการกลับรายการดังกล่าวได้ดีกว่าการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือผ่านการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือโดยตรงและยังสามารถสะท้อนให้เห็นถึงข้อมูลเกี่ยวกับการลดลงของราคาสินค้าคงเหลือได้อย่างชัดเจนอีกด้วย

ทั้งนี้ ผลจากการปรับลดมูลค่าของสินค้าคงเหลือลงให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับจะทำให้เกิดบัญชีผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือ ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่สะท้อนให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นถึงการบริหารสินค้าคงเหลือที่ไม่มีประสิทธิภาพของกิจการ อันอาจเป็นผลมาจากความล้าสมัยหรือราคาขายของสินค้าลดลงก็ได้

2. การรับรู้และการเลิกรับรู้รายการค่าเสื่อมราคา

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” ย่อหน้าที่ 55 ได้กำหนดให้กิจการต้องเริ่มคิดค่าเสื่อมราคาของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เมื่อสินทรัพย์นั้นพร้อมใช้งานและหยุดคิดค่าเสื่อมราคา หากกิจการตัดบัญชีสินทรัพย์นั้นออกจากบัญชี หรือกิจการหยุดใช้งานสินทรัพย์และได้จัดประเภทสินทรัพย์นั้นใหม่เป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย (Assets Held for Sale) ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก” ดังนั้น หากกิจการหยุดใช้สินทรัพย์นั้นเป็นการชั่วคราว กิจการยังคงต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์นั้นต่อไป เช่น กิจการตัดสินใจปิดโรงงานชั่วคราวประมาณ 1 สัปดาห์ เนื่องจากไม่มีคำสั่งซื้อ ในกรณีนี้ กิจการยังคงต้องคิดค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ในโรงงานตามปกติ เนื่องจากสินทรัพย์เหล่านั้นอยู่ในสภาพพร้อมใช้แล้ว เว้นแต่ในกรณีที่กิจการใช้วิธีคำนวณผลผลิต (Units of Production Method) ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์นั้นจะมีค่าเท่ากับศูนย์เป็นต้น ดังนั้น กิจการไม่ควรนำค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ในโรงงานในช่วงที่กิจการปิดโรงงานชั่วคราวเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าคงเหลือ (Cost of Inventories) แต่ควรนำไปแสดงเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการบริหาร (Administrative Expenses) เพื่อสะท้อนให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นถึงการบริหารงานที่ไม่มีประสิทธิภาพของฝ่ายบริหาร

3. การรับรู้รายการรวมธุรกิจด้วยวิธีรวมส่วนได้เสียกับการยกเลิกวิธีรวมส่วนได้เสีย

แม้ว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การรวมธุรกิจ” ได้ยกเลิกวิธีรวมส่วนได้เสีย (Pooling of Interest Method) สำหรับการบันทึกบัญชีรายการรวมธุรกิจ แต่ไม่ได้หมายความว่า

วิธีการบันทึกบัญชีการรวมธุรกิจจะเหลือเพียงวิธีซื้อ (The Acquisition Method) เพียงวิธีเดียวเท่านั้น เนื่องจากขอบเขตของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวไม่ครอบคลุมถึงการรวมธุรกิจที่อยู่ภายใต้ การควบคุม เดียวกัน (Business Combination Under Common Control) ซึ่งในการรวมธุรกิจที่อยู่ภายใต้การควบคุม เดียวกันนั้น กิจการยังคงต้องใช้แนวคิดการรวมส่วน ได้เสียมาประยุกต์ใช้ในการบันทึกบัญชี เนื่องจาก การรวมธุรกิจภายใต้การควบคุมเดียวกันเป็นการรวมธุรกิจ ที่ไม่ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในความเสี่ยงและ ประโยชน์ ของบุคคล กลุ่มบุคคล กิจการ หรือกลุ่มกิจการ ที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดภายหลังการรวมธุรกิจแต่อย่างใด

4. การรับรู้รายการรวมธุรกิจกับผลกระทบทางภาษี

ในการรวมธุรกิจด้วยวิธีการโอนกิจการ (Statutory Merger) กล่าวคือ เป็นการรวมกิจการที่เกิดจากกิจการ หนึ่งซื้อหรือรับโอนสินทรัพย์สุทธิของอีกกิจการหนึ่ง ซึ่ง ในการรวมกิจการด้วยวิธีนี้ กิจการที่ถูกโอนจะต้องเลิก กิจการไป ขณะที่กิจการผู้รับโอนจะยังคงดำเนินธุรกิจ ต่อไป หากกิจการหนึ่งมีกำไรสะสมทางภาษี ขณะที่ อีกกิจการหนึ่งมีขาดทุนสะสมทางภาษี ภายหลังการรวม ธุรกิจ กิจการที่ยังคงดำเนินธุรกิจต่อไป(กิจการผู้รับโอน) ควรเป็นกิจการที่มีขาดทุนสะสมทางภาษีเพื่อใช้ประโยชน์ จากผลขาดทุนสะสมทางภาษีในการประหยัดภาษีได้ เนื่องจากตามมาตรา 65 ตรี (12) ระบุว่า กิจการสามารถ นำผลขาดทุนสุทธิทางภาษีที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลา บัญชีที่ผ่านมาไม่เกิน 5 ปีนับจากปีปัจจุบันมาหักเป็น รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีได้ ทั้งนี้ต้อง คำนึงถึงปัจจัยอื่นนอกเหนือจากผลกระทบทางภาษี ประกอบด้วย หากภายหลังการรวมธุรกิจ กิจการผู้รับโอน มีผลขาดทุนสะสมทางภาษีเป็นจำนวนมาก อาจทำให้ ผู้ลงทุนไม่มั่นใจที่จะเข้ามาลงทุนได้

ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการวัดมูลค่ารายการ

การวัดมูลค่ารายการ (Measurement) หมายถึง กระบวนการกำหนดจำนวนเงินในการรับรู้แต่ละรายการที่ เป็นองค์ประกอบในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไร ขาดทุนเบ็ดเสร็จ ทั้งนี้ แม้บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) กำหนดเกณฑ์ในการวัดมูลค่าไว้ 4 เกณฑ์ ได้แก่ ราคา ทุนเดิม (Historical Cost) ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) มูลค่าที่จะได้รับ (Realisable or Settlement Value) และมูลค่าปัจจุบัน (Present Value)

ในที่นี้ ผู้เขียนขอเสนอประเด็นที่น่าสนใจ เกี่ยวกับการวัดมูลค่ารายการ ดังต่อไปนี้

1. การเปรียบเทียบการวัดมูลค่าของสินค้า คงเหลือกับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน ด้วยราคาทุน

ลักษณะที่เหมือนกันของรายการสินค้าคงเหลือ และรายการเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน กล่าวคือ ต้นทุนต่อหน่วยจากการซื้อในแต่ละครั้งอาจ ไม่เท่ากัน ดังนั้น ในกรณีที่มีการจำหน่ายสินค้าคงเหลือ หรือเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน กิจการต้อง บันทึกต้นทุนของรายการที่ได้จำหน่ายออกไป ซึ่งเป็น ที่น่าสังเกตว่า มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับรายการ ทั้งสองได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการบันทึกต้นทุนของ รายการทั้งสองที่ได้จำหน่ายออกไปแตกต่างกัน กล่าวคือ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินค้าคงเหลือ” ได้กำหนดให้เลือกใช้วิธีราคาเจาะจง (Specific Identification) วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-in, First-out) หรือวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average) ในการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ ที่ได้จำหน่ายไป โดยได้ยกเลิกวิธีเข้าหลังออกก่อน (Last-in, First-out) ขณะที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 105 เรื่อง “การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้

และตราสารทุน” ได้กำหนดให้กิจการสามารถเลือกใช้วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก หรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธีเข้าหลังออกก่อนในการบันทึกต้นทุนเงินลงทุนที่ได้จำหน่ายออกไป

จากคำอธิบายข้างต้น สามารถแสดงเป็นตารางสรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบวิธีการบันทึกบัญชีระหว่างสินค้าคงเหลือกับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน

วิธีการบันทึกบัญชีที่สามารถเลือกใช้	มาตรฐานการบัญชี	
	ฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552)	ฉบับที่ 105
ราคาเจาะจง	✓	
เข้าก่อนออกก่อน	✓	✓
ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก	✓	✓
เข้าหลังออกก่อน		✓

- หมายเหตุ**
- ✓ หมายถึง มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวอนุญาตให้เลือกใช้วิธีนั้นได้
 - มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 105 เรื่อง “การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน” จะถูกยกเลิก หากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การรับรู้และการวัดมูลค่าสำหรับเครื่องมือทางการเงิน” มีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2556

หากวิเคราะห์สาเหตุที่ทำให้หลักเกณฑ์ของทั้งสองรายการแตกต่างกัน จะพบว่า มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินค้าคงเหลือ” ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีเข้าหลังออกก่อนในการบันทึกต้นทุนสินค้าคงเหลือที่ได้จำหน่ายออกไป เนื่องจากวิธีดังกล่าวไม่สอดคล้องกับการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือในทางปฏิบัติ ขณะที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 105 เรื่อง “การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน” ไม่อนุญาตให้ใช้วิธีราคาเจาะจงในการบันทึกต้นทุนเงินลงทุนที่ได้จำหน่ายออกไป เนื่องจากลักษณะของตราสารหนี้หรือตราสารทุนในแต่ละหน่วยที่ออกโดยกิจการเดียวกันนั้นมีลักษณะที่ไม่แตกต่างกัน

จากการวิเคราะห์ข้างต้น จะเห็นได้ว่า ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องได้กำหนดวิธีการใน

การบันทึกต้นทุนของรายการทั้งสองที่จำหน่ายออกไปแตกต่างกัน เนื่องจากลักษณะของรายการทั้งสองแตกต่างกัน ซึ่งประเด็นข้างต้นนี้ถือเป็นตัวอย่างหนึ่งที่ทำให้ผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจลักษณะที่แตกต่างกันของแต่ละรายการในงบการเงินในรูปแบบของการศึกษาเชิงเปรียบเทียบกัน

ทั้งนี้ หากพิจารณาจากทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) กล่าวคือ ตัวการ (Principal) ในที่นี้ คือ เจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้น ซึ่งเป็นผู้นำทรัพยากรมาลงทุนในกิจการและได้มอบสิทธิในการบริหารทรัพยากรให้กับตัวแทน (Agent) ในที่นี้ คือ ฝ่ายบริหาร เพื่อให้ตัวแทนทำหน้าที่บริหารกิจการ โดยตัวแทนจะได้รับค่าตอบแทนจากการบริหารกิจการ ขณะที่ตัวการจะได้รับผลตอบแทนจากการลงทุน อย่างไรก็ตาม ภายใต้สมมติฐานของ

ทฤษฎีดังกล่าวนั้น ฝ่ายบริหารย่อมมีแรงจูงใจที่จะบริหารงานเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ของตนเองมากกว่าผลประโยชน์ของเจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้น โดยฝ่ายบริหารย่อมมีแนวโน้มในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีในการเงินเพื่อผลประโยชน์ของฝ่ายบริหารเป็นสำคัญ ซึ่งการเลือกนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินค้าคงเหลือ” ตลอดจนการเลือกนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุนภายใต้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 105 เรื่อง “การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน” ดังกล่าวข้างต้น นับว่าเป็นช่องทางหนึ่งของฝ่ายบริหารที่จะเลือกนโยบายการบัญชีเพื่อแสดงผลกำไรและสินทรัพย์ของกิจการในงบการเงินเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากระบบการเงินถือเป็นเครื่องมือหนึ่งที่ใช้ประเมินความสามารถในการบริหารงานของฝ่ายบริหาร ตลอดจนผลกำไรอาจใช้เป็นเกณฑ์ในการจ่ายผลตอบแทนให้แก่ฝ่ายบริหารด้วย เช่น การกำหนดให้จ่ายโบนัสแก่ฝ่ายบริหารเท่ากับร้อยละ 5 ของกำไรสุทธิของกิจการในแต่ละปี เป็นต้น

2. ความแตกต่างระหว่างการวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่าสุทธิที่จะได้รับกับราคาตลาด

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินค้าคงเหลือ” ได้กำหนดให้วัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุน (Historical Cost) หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (Net Realisable Value) แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า (Lower of Cost or Net Realisable Value) โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวได้ให้คำนิยามของ “มูลค่าสุทธิที่จะได้รับ” ว่า “ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หลังจากหักประมาณการต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะทำให้สินค้านั้นผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป (ในกรณีที่เป็นการงานระหว่างทำ) ตลอดจนต้นทุนอื่นที่จำเป็นเพื่อให้สินค้านั้นขายได้” ซึ่งความ

แตกต่างที่สำคัญระหว่างมูลค่าสุทธิที่จะได้รับกับราคาตลาดมี 2 ประการ ดังนี้

ประการที่ 1 การคำนวณมูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับจะต้องหักด้วยต้นทุนส่วนเพิ่มที่จะทำให้สินค้านั้นผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป (ในกรณีที่เป็นการงานระหว่างทำ) ตลอดจนต้นทุนอื่นที่จำเป็นเพื่อให้สินค้านั้นขายได้ ขณะที่ราคาตลาดไม่ต้องหักด้วยต้นทุนเหล่านั้น ทั้งนี้ ในกรณีที่ต้นทุนที่ต้องนำมาหักนั้นมีจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ หากกิจการไม่ได้นำต้นทุนดังกล่าวมาหักอาจส่งผลให้กิจการแสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินสูงเกินไปรวมทั้งแสดงผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าลดลงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จต่ำเกินไป

ประการที่ 2 มูลค่าสุทธิที่คาดว่าจะได้รับหมายความว่ารวมถึงราคาที่คาดว่าจะขายได้ ซึ่งกิจการอาจขายได้สูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาตลาดก็ได้ ซึ่งหากกิจการนำราคาตลาดมาคำนวณมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแทนราคาที่คาดว่าจะขายได้อาจส่งผลให้แสดงมูลค่าสินค้าคงเหลือในงบแสดงฐานะการเงินไม่ถูกต้องตามควร ทั้งนี้ ผลจากความผิดพลาดดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อการวิเคราะห์อัตราส่วนทางการเงินของกิจการที่ตลาดเคลื่อนได้ เช่น อัตราส่วนการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ อัตราส่วนทุนหมุนเวียน อัตราผลตอบแทนของสินทรัพย์ เป็นต้น

3. การวัดมูลค่าต้นทุนเริ่มแรกของที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” ได้กำหนดให้กิจการนำต้นทุนที่จำเป็นเพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพพร้อมใช้งานมาเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนเริ่มแรกสินทรัพย์ เช่น ราคาซื้อเครื่องจักร ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรก ต้นทุนการเตรียมสถานที่ ต้นทุนการติดตั้ง ต้นทุนการทดสอบสินทรัพย์ ต้นทุนโดยประมาณสำหรับ

การรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ เป็นต้น แต่หากกิจการได้รับผลตอบแทนสุทธิในระหว่างการได้มาซึ่งสินทรัพย์ กิจการต้องพิจารณาว่า ผลตอบแทนสุทธินั้นเกิดขึ้นจากกิจกรรมที่จำเป็นเพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสถานที่และสภาพพร้อมใช้งานหรือไม่ เพราะหากว่าผลตอบแทนสุทธินั้นเกิดขึ้นจากการขั้นตอนที่จำเป็น กิจการต้องนำผลตอบแทนสุทธินั้นไปลดต้นทุนของสินทรัพย์โดยไม่นำไปแสดงเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เช่น กิจการจำหน่ายสินค้าตัวอย่างที่เกิดจากขั้นตอนการตลาดโดยใช้เครื่องจักรที่เพิ่งติดตั้ง เนื่องจากสินค้าที่กิจการนำไปจำหน่ายเกิดจากกิจกรรมที่จำเป็นเพื่อให้เครื่องจักรพร้อมใช้งานได้ เป็นต้น ทั้งนี้ หากกิจการนำผลตอบแทนดังกล่าวมาแสดงเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จแทน จะส่งผลให้กิจการรับรู้รายได้สูงไปแทนที่จะเป็นการลดค่าเสื่อมราคาตลอดอายุการให้ประโยชน์ของสินทรัพย์ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรตลอดจนการวิเคราะห์ความประสิทธิภาพการใช้สินทรัพย์ของกิจการ

ในทางกลับกัน หากผลตอบแทนสุทธินั้นเกิดขึ้นในขั้นตอนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการทำให้สินทรัพย์พร้อมใช้งาน กิจการต้องนำรายการดังกล่าวไปแสดงเป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยไม่สามารถนำไปลดต้นทุนเริ่มแรกของสินทรัพย์นั้นได้ เช่น รายได้จากกาให้เช่าที่จอดรถในพื้นที่อาคารสำนักงานที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง เป็นต้น ทั้งนี้ หากกิจการนำผลตอบแทนดังกล่าวมาแสดงเป็นสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินแทน จะส่งผลกระทบต่อการวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรตลอดจนการวิเคราะห์ประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ของกิจการ

4. การวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้รายการที่ดินด้วยวิธีราคาทุน

กิจการสามารถวัดมูลค่ารายการที่ดินภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีราคาทุนหรือวิธีการตีราคาใหม่ ซึ่ง

หากกิจการเลือกใช้วิธีราคาทุน โดยทั่วไปแล้ว หากกิจการแสดงมูลค่าที่ดินด้วยราคาทุน หักค่าเพื่อการด้อยค่าสะสมของที่ดิน โดยไม่ต้องหักค่าเสื่อมราคาสะสม เนื่องจากที่ดินมักมีอายุการให้ประโยชน์ไม่จำกัด แต่ในบางกรณีที่ดินจะต้องถูกคิดค่าเสื่อมราคา หากที่ดินแปลงนั้นมีอายุการให้ประโยชน์จำกัด เช่น ที่ดินที่อยู่ริมตลิ่งที่ดินที่ใช้สำหรับการทิ้งขยะที่ดินสำหรับการทำเหมืองแร่ เป็นต้น ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” ย่อหน้าที่ 58 นั้นหมายความว่า กิจการต้องวัดมูลค่าที่ดินด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและค่าเพื่อการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์

ทั้งนี้ หากกิจการไม่นำที่ดินที่มีอายุการให้ประโยชน์จำกัดมาคิดค่าเสื่อมราคาจะส่งผลให้กิจการแสดงกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จและสินทรัพย์ในงบแสดงฐานะการเงินสูงไป ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อ การวิเคราะห์ความสามารถในการทำกำไรของกิจการ และการวิเคราะห์ประสิทธิภาพการใช้สินทรัพย์ของกิจการ

ส่วนในย่อหน้าที่ 59 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” กำหนดให้กิจการต้องนำต้นทุนในการรื้อถอน การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ภายหลังการเลิกใช้สินทรัพย์เป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดิน โดยต้องนำต้นทุนดังกล่าวมาคิดค่าเสื่อมราคาด้วย หากที่ดินแปลงนั้นมีอายุการให้ประโยชน์ที่จำกัด

ทั้งนี้ หากกิจการไม่นำต้นทุนในการรื้อถอน การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ภายหลังการเลิกใช้ที่ดินมาเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดินและไม่บันทึกบัญชีประมาณการหนี้สินในการรื้อถอน ขนย้าย และบูรณะสภาพของที่ดิน งบแสดงฐานะการเงินของกิจการจะแสดงสินทรัพย์และหนี้สินต่ำไป ซึ่งจะส่งผลให้งบการเงินไม่สามารถสะท้อนถึงโครงสร้างเงินทุนและประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ของกิจการที่ถูกต้องแก่ผู้ใช้งบการเงินได้

5. การวัดมูลค่าที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีการตีราคาใหม่

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์” ย่อหน้าที่ 36 และ ย่อหน้าที่ 37 ได้ระบุว่า หากกิจการเลือกใช้วิธีการตีราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์รายการใดรายการหนึ่งใหม่ กิจการต้องใช้วิธีการตีราคาใหม่กับราคาที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ทุกรายการที่มีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกัน ตัวอย่างเช่น กิจการสามารถเลือกตีราคาที่ดินของสำนักงานใหญ่ที่ใช้เป็นที่ตั้งสำนักงาน โดยที่กิจการไม่จำเป็นต้องตีราคาที่ดินของโรงงานที่ใช้เป็นที่ตั้งสำหรับผลิตสินค้าได้ เนื่องจากที่ดินทั้งสองแปลงมีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่แตกต่างกัน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม หากสินทรัพย์นั้นมีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่คล้ายคลึงกัน ในกรณี que เลือกตีราคาสินทรัพย์ใหม่ เท่ากับว่า ข้อความย่อหน้านี้อาจเปิดโอกาสให้ผู้จัดทำงบการเงินเลือกตีราคาสินทรัพย์บางรายการโดยอ้างเหตุผลว่า สินทรัพย์แต่ละรายการมีลักษณะและประโยชน์การใช้งานที่แตกต่างกัน ดังตัวอย่าง เช่น รายการที่ดินที่ใช้เป็นที่ตั้งของสำนักงานใหญ่กับที่ดินที่ใช้เป็นที่ตั้งของโรงงานที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น

ทั้งนี้ Pisek Chainirun และ Kanogporn Narktabtee (2009 :134-155) ได้ทำการวิจัยเรื่อง “การศึกษาแรงจูงใจทางบริหารในการปรับมูลค่าที่ดินอาคาร และอุปกรณ์ในประเทศไทย” โดยใช้วิธีการ t-test และการวิเคราะห์สมการถดถอยจากกลุ่มตัวอย่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในช่วงปี 1994-2004 จำนวน 73 บริษัท ผลการวิจัยพบว่า แรงจูงใจของฝ่ายบริหารในการเลือกตีราคาสินทรัพย์ใหม่เป็นผลมาจากฝ่ายบริหารพยายามที่จะหลีกเลี่ยงการละเมิดสัญญาการกู้ยืมเงิน รวมทั้งฝ่ายบริหารต้องการสะท้อนให้เห็นถึงโอกาสการเติบโตของบริษัท ซึ่งผลการ

วิจัยดังกล่าวสอดคล้องกับ Positive Accounting Theory กล่าวคือ ฝ่ายบริหารมีแรงจูงใจในการเลือกวิธีการบัญชีเพื่อให้บริการเงินของกิจการแสดงผลการดำเนินงานและสินทรัพย์ที่สูงตลอดจนทำให้อัตราส่วนทางการเงินสอดคล้องกับข้อกำหนดในสัญญาการกู้ยืมเงิน

ประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

การนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน (Presentation and Disclosure) หมายถึง กระบวนการแสดงรายการในงบการเงินตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (Notes) ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจข้อมูลในงบการเงินได้ดียิ่งขึ้น ซึ่งจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน เช่น การแสดงรายการหักกลับ การเปิดเผยนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชี การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและภาระผูกพัน เป็นต้น

ในที่นี้ ผู้เขียนขอแนะนำประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ดังต่อไปนี้

1. การนำเสนอรายการเงินฝากธนาคาร ประจำ 3 เดือนในงบแสดงฐานะการเงิน

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่อง “การนำเสนองบการเงิน” (ปรับปรุง 2552) และประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง “กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน” พ.ศ. 2552 กำหนดให้นิติบุคคลต้องนำเสนอรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด (Cash and Cash Equivalents) เป็นรายการแรกของสินทรัพย์

หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจากรายการดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ที่มีสภาพคล่องสูงที่สุด

ทั้งนี้ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “งบกระแสเงินสด” ได้ให้คำนิยามของ คำว่า “รายการเทียบเท่าเงินสด” ไว้ว่า “เงินลงทุนระยะสั้นที่มีสภาพคล่องสูง ซึ่งพร้อมที่จะเปลี่ยนเป็นเงินสดในจำนวนที่ทราบได้ และมีความเสี่ยงที่ไม่มีความสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงในมูลค่า”

ดังนั้น รายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดนั้น จึงหมายความว่ารวมถึงเงินสดย่อย เงินสดฝากธนาคาร กระแสรายวัน เงินฝากธนาคารออมทรัพย์ รวมทั้งเงินฝากธนาคารประจำ 3 เดือน แต่ทั้งนี้เงินฝากธนาคารประจำ 3 เดือนที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการเทียบเท่าเงินสดนั้นต้องเป็นเงินฝากธนาคารประจำ 3 เดือนที่ฝ่ายบริหารของกิจการไม่มีความตั้งใจจะฝากธนาคารต่อหลังจากครบกำหนดระยะเวลา 3 เดือน เนื่องจากตามหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบนั้น หากฝ่ายบริหารตั้งใจจะฝากธนาคารต่อหลังจากครบกำหนดระยะเวลา 3 เดือน ในกรณีนี้ แม้ว่ารูปแบบตามกฎหมายจะถือว่าเงินฝากธนาคารดังกล่าวจะเป็นการลงทุนของกิจการที่ไม่เกินกว่า 3 เดือนก็ตาม แต่หากพิจารณาตามหลักเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจแล้ว จะเห็นได้ว่า เงินฝากธนาคารดังกล่าวถือเป็นเงินลงทุนที่มีกำหนดเวลาเกินกว่า 3 เดือน

ด้วยเหตุนี้ หากฝ่ายบริหารของกิจการตั้งใจจะถอนเงินฝากธนาคารประจำ 3 เดือนหลังครบกำหนดเวลา กิจการต้องนำเงินฝากธนาคารประจำ 3 เดือนนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องนำเสนอเป็นรายการแรกในงบแสดงฐานะการเงิน ในทางกลับกัน หากฝ่ายบริหารของกิจการตั้งใจจะฝากธนาคารต่อหลังจากครบกำหนดเวลา กิจการต้องนำเงินฝากธนาคารประจำ 3 เดือนนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายการเงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาวที่ต้องนำเสนอในงบ

แสดงฐานะการเงิน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระยะเวลาที่ฝ่ายบริหารของกิจการตั้งใจจะฝากธนาคารไว้ ทั้งนี้ หากกิจการนำเสนอรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดผิดพลาดจะส่งผลกระทบต่อการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินและงบกระแสเงินสดตลอดจนการวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงของกระแสเงินสดในระหว่างงวดผิดพลาดได้

2. เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานกับการนำเสนอรายการหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน

หากภายหลังรอบระยะเวลารายงานแต่ก่อนที่งบการเงินของกิจการจะได้รับอนุมัติให้ออก กิจการได้มีข้อตกลงใหม่กับเจ้าหนี้ให้ปรับกำหนดการชำระหนี้ใหม่จากภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานเป็นเกินกว่า 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ในกรณีนี้ กิจการต้องจัดประเภทหนี้สินดังกล่าวเป็นหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน เนื่องจาก ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการยังคงมีภาระผูกพันที่จะต้องชำระภายใน 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขของการจัดประเภทหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การนำเสนอของงบการเงิน” หากกิจการจัดประเภทหนี้สินดังกล่าวผิดพลาดจะกระทบต่อการประเมินสภาพคล่องของกิจการของผู้ใช้งบการเงินได้ เช่น อัตราส่วนทุนหมุนเวียน (Current Ratio) อัตราส่วนทุนหมุนเวียนเร็ว (Quick Ratio) อัตราส่วนกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานต่อหนี้สินหมุนเวียน (Net Cash Flow from Operation to Current Liabilities) เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม กิจการต้องเปิดเผยข้อตกลงใหม่นั้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน” เป็นต้น

ตัวอย่าง ในเดือนกุมภาพันธ์ 2552 บริษัท ดี เอร่าวิณ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อยบางแห่งได้รับอนุมัติผ่อนผันจากธนาคารพาณิชย์ต่างๆ ให้เลื่อนกำหนดระยะเวลาการชำระคืนเงินต้นของเงินกู้ระยะยาวบางส่วนที่ถึงกำหนดชำระในปี 2552 ออกไป แต่ในการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2551 ของบริษัท ดี เอร่าวิณ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อยยังคงต้องแสดงรายการเงินกู้ยืมดังกล่าวอยู่ภายใต้หัวข้อหนี้สินหมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงินรวม

3. การนำเสนอรายการหุ้นบุริมสิทธิในงบแสดงฐานะการเงิน

โดยทั่วไป กิจกรรมมักแสดงรายการหุ้นบุริมสิทธิ (Preferred Stocks) ภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงิน แต่ในบางกรณี กิจกรรมอาจต้องจัดประเภทหุ้นบุริมสิทธิเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน เช่น หุ้นบุริมสิทธิที่ให้สิทธิกิจการที่ออกหุ้นในการบังคับไถ่ถอนด้วยจำนวนเงินที่แน่นอนหรือที่สามารถทราบได้ ณ วันที่กำหนดไว้หรือวันที่ทราบได้ เป็นต้น จากเงื่อนไขของหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าว จะเห็นได้ว่า การจำหน่ายหุ้นบุริมสิทธิของกิจการ ทำให้กิจการมีภาระผูกพันที่จะต้องชำระเงินให้แก่ผู้ถือหุ้นในอนาคต ซึ่งเป็นไปตามคำนิยามของหนี้สินและสอดคล้องกับหลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจมากกว่ารูปแบบทางกฎหมาย (Substance over Form) ที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) และประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง “กำหนดรายการย่อที่ต้องมีในงบการเงิน” พ.ศ. 2552 ทั้งนี้ เพื่อให้ข้อมูลที่นำเสนอในงบการเงินเป็นจริงและยุติธรรมหรือถูกต้องตามควร (True and Fair View or Fair Presentation)

ทั้งนี้ หากกิจการแสดงรายการหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าวภายใต้ส่วนของผู้ถือหุ้นแทนที่จะนำเสนอภายใต้หนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินจะส่งผลกระทบต่อการวิเคราะห์

อัตราส่วนทางการเงินคลาดเคลื่อนไปด้วย เช่น อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Debt to Equity Ratio) อัตราส่วนผลตอบแทนต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (Return on Owner's Equity) อัตราส่วนกระแสเงินสดต่อหนี้สินรวม (Cash Flows to Total Debt Ratio) เป็นต้น

นอกจากนั้น หากหุ้นบุริมสิทธิของกิจการเข้าข่ายเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินแล้ว เงินปันผลของหุ้นบุริมสิทธิดังกล่าวจะต้องแสดงเป็นต้นทุนทางการเงินในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จด้วยเช่นเดียวกับการจัดหาเงินทุนผ่านการก่อหนี้ มิฉะนั้น งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จจะแสดงกำไรของกิจการสูงไป ซึ่งจะส่งผลให้อัตราส่วนวัดความสามารถในการทำกำไรสูงไปเช่นเดียวกัน

4. การจัดทำงบการเงินรวมกับส่วนประกอบของงบการเงินฉบับสมบูรณ์

แม้ว่ามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การนำเสนองบการเงิน” ย่อหน้าที่ 10 ได้ระบุว่า งบการเงินฉบับสมบูรณ์ประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นงวด งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จสำหรับงวด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นสำหรับงวด งบกระแสเงินสดสำหรับงวด หมายเหตุประกอบงบการเงิน และงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันต้นงวดของงวดที่นำมาเปรียบเทียบที่ใกล้เคียงที่สุด เมื่อกิจการได้นำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลังหรือการปรับงบการเงินย้อนหลัง หรือเมื่อกิจการมีการจัดประเภทรายการในงบการเงินใหม่

แต่ในบางกรณี กิจกรรมอาจจัดทำงบการเงินไม่ครบตามข้อกำหนดข้างต้นได้ เช่น กรณีที่บริษัทใหญ่เข้าไปมีอำนาจควบคุมในบริษัทย่อย ณ วันสิ้นงวด ในกรณีนี้บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม โดยไม่สามารถจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวม และงบกระแสเงินสดรวมได้ เนื่องจากบริษัทใหญ่สามารถเข้าไปควบคุม

ฐานะการเงินของบริษัทย่อย ณ วันสิ้นงวด โดยไม่สามารถเข้าไปควบคุมผลการดำเนินงานสำหรับงวดนั้นได้ หรือกรณีที่บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจควบคุมในบริษัทย่อยในระหว่างงวด ในกรณีนี้ บริษัทใหญ่ต้องจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวม โดยไม่สามารถจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวมได้ เนื่องจากบริษัทใหญ่สามารถเข้าไปควบคุมผลการดำเนินงานของบริษัทย่อยจนกระทั่งถึงวันที่บริษัทใหญ่สูญเสียอำนาจควบคุมสำหรับงวดนั้น โดยไม่สามารถเข้าไปควบคุมฐานะการเงินของบริษัทย่อย ณ วันสิ้นงวดนั้นได้ เป็นต้น

จากกรณีข้างต้นนี้ ผู้จัดทำงบการเงินจะไม่สามารถจัดทำงบการเงินรวมครบทุกประเภทได้นั้นจะส่งผลกระทบต่อการวิเคราะห์งบการเงินของผู้ใช้งบการเงิน กล่าวคือ ผู้ใช้งบการเงินจะมีข้อจำกัดในการวิเคราะห์อัตราส่วนงบการเงินบางอัตราส่วนที่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลในงบการเงินรวมมากกว่าหนึ่งประเภทได้ เช่น อัตราส่วนการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ (Total Inventory Turnover) อัตราส่วนกระแสเงินสดต่อหนี้สินรวม (Cash Flow to Total Debt Ratio) เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ใช้งบการเงินยังสามารถเลือกใช้การวิเคราะห์แนวตั้ง (Vertical Analysis) เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์งบการเงินแทน เนื่องจากเครื่องมือดังกล่าวไม่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลจากงบการเงินรวมมากกว่าหนึ่งประเภท

ตัวอย่าง เมื่อวันที่ 6 สิงหาคม 2550 บริษัท โรงพยาบาลกรุงธน จำกัด (มหาชน) ได้ขายเงินลงทุนในหุ้นสามัญทั้งหมดของบริษัทย่อยให้แก่บริษัทอื่น ดังนั้น บริษัท โรงพยาบาลกรุงธน จำกัด (มหาชน) จึงไม่มีการจัดทำงบแสดงฐานะการเงินรวม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2550 แต่ยังคงต้องจัดทำงบกำไรขาดทุนรวม งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นรวมและงบกระแสเงินสดรวม สำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2550 โดยรวมผลการดำเนินงานของบริษัท เฮลท์ลิงค์ จำกัด

ซึ่งเป็นบริษัทย่อย ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 จนถึงวันที่ 6 สิงหาคม 2550

5. ผลกระทบจากการนำเสนอกำไร (ขาดทุน) ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมที่มีต่อการคำนวณกำไรต่อหุ้น

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การนำเสนองบการเงิน” ย่อหน้าที่ 82 และ 83 กำหนดให้กิจการต้องแสดงกำไรขาดทุนรวมในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม พร้อมทั้งเปิดเผยกำไรหรือขาดทุนและกำไรหรือขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมสำหรับงวดที่เป็นของส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม และส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่ ซึ่งจะเห็นได้ว่า กำไรหรือขาดทุนที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นกำไรหรือขาดทุนของทั้งส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ซึ่งรูปแบบงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมดังกล่าวนี้จะส่งผลกระทบต่อการคำนวณกำไรต่อหุ้น โดยในการคำนวณกำไรต่อหุ้นขั้นพื้นฐาน (Basic Earnings per Share) และกำไรต่อหุ้นปรับลด (Diluted Earnings per share) กิจการจะต้องนำกำไรในส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุมมาหักออกจากกำไรหรือขาดทุนที่แสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวม ก่อนที่จะนำไปคำนวณกำไรต่อหุ้น เนื่องจากกำไรหรือขาดทุนที่แสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จรวมเป็นกำไรของทั้งส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่และส่วนได้เสียที่ไม่มีอำนาจควบคุม ขณะที่จำนวนหุ้นถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของหุ้นสามัญที่ถือโดยบุคคลภายนอกที่นำมาหารนั้นเป็นจำนวนหุ้นสามัญที่ออกและเรียกชำระแล้วของบริษัทใหญ่เท่านั้น ดังนั้น กำไรที่นำมาคำนวณกำไรต่อหุ้นจึงต้องเป็นกำไรที่เป็นของส่วนของผู้เป็นเจ้าของของบริษัทใหญ่เท่านั้น

ทั้งนี้ หากพิจารณาจากทฤษฎีต้นทุนทางการเมือง (Political Cost Theory) กล่าวคือ กิจการจะต้อง

เสียค่าใช้จ่ายและค่าเสียโอกาส เมื่อรัฐบาลออกกฎหมายกฎระเบียบ กฎเกณฑ์ ตลอดจนข้อบังคับต่างๆ ให้กิจการต้องปฏิบัติตาม โดยรัฐบาลจะใช้ข้อมูลทางบัญชีในงบการเงินเพื่อเป็นข้อมูลส่วนหนึ่งประกอบการพิจารณาในการออกกฎหมาย กฎระเบียบ กฎเกณฑ์ ตลอดจนข้อบังคับต่างๆ นั้น โดยทฤษฎีดังกล่าวเชื่อว่า ฝ่ายบริหารจะมีแรงจูงใจในการเลือกใช้วิธีการบัญชีเพื่อนำเสนอกำไรของกิจการให้อยู่ในระดับต่ำ (Conservatism Approach) ทั้งนี้ เพื่อให้กิจการไม่เป็นที่สนใจของรัฐบาล เนื่องจากหากกิจการส่วนใหญ่ในบางอุตสาหกรรมนำเสนอกำไรอยู่ในระดับสูงเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการที่อยู่ในอุตสาหกรรมอื่น อาจส่งผลทำให้รัฐบาลออกกฎหมายเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมสำหรับกิจการที่อยู่ในอุตสาหกรรมนั้นได้

6. ที่มาของรายการค่ากับการจำแนกกระแสเงินสดในงบกระแสเงินสด

ที่มาของสินทรัพย์อาจส่งผลกระทบต่อการจัดประเภทกิจกรรมของกระแสเงินสดในงบกระแสเงินสดที่ต่างกันได้ เช่น กิจการหนึ่งซื้อเครื่องจักรเป็นเงินสด ในกรณีนี้ กิจการต้องแสดงรายการเงินสดจ่ายซื้อเครื่องจักรอยู่ในกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน ขณะที่อีกกิจการหนึ่งเช่าเครื่องจักรในลักษณะสัญญาเช่าการเงิน ในกรณีนี้ กิจการต้องเปิดเผยรายการดังกล่าวภายใต้หัวข้อรายการที่มีใช้เงินสด เนื่องจากรายการดังกล่าวเป็นรายการลงทุนและรายการจัดหาเงินที่ไม่ได้ใช้เงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด นอกจากนี้ กิจการต้องแสดงรายการเงินสดจ่ายเพื่อชำระหนี้สินภายใต้สัญญาเช่าการเงินไว้ในกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน ส่วนรายการเงินสดจ่ายเพื่อชำระดอกเบี้ยจ่าย กิจการ

สามารถเลือกแสดงอยู่ในกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานหรือกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน แต่หากกิจการได้เช่าเครื่องจักรมาในลักษณะสัญญาเช่าดำเนินงาน กิจการต้องแสดงเงินสดจ่ายสำหรับค่าเช่าเครื่องจักรนั้นไว้ในกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน เป็นต้น

จากย่อหน้าข้างต้น จะเห็นได้ว่า การจำแนกกระแสเงินสดในงบกระแสเงินสดขึ้นอยู่กับวิธีการได้มาของสินทรัพย์ด้วย ดังนั้น แม้ว่าแต่ละกิจการจะได้สินทรัพย์มาด้วยมูลค่าเท่ากัน แต่หากกิจการได้สินทรัพย์มาด้วยวิธีการที่ต่างกัน ซึ่งจะทำให้ผู้จัดทำงบการเงินต้องจำแนกกระแสเงินสดในงบกระแสเงินสดต่างกัน รวมทั้งผู้ใช้งบการเงินจะต้องตระหนักถึงผลกระทบจากความแตกต่างดังกล่าวนี้ในขั้นตอน การวิเคราะห์งบกระแสเงินสดด้วย

ตัวอย่าง จากงบกระแสเงินสดรวม สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2552 บริษัท ดี เอราวัณ กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) แสดงรายการซื้อที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์อยู่ในกิจกรรมลงทุน ส่วนรายการจ่ายชำระหนี้สินตามสัญญาเช่าทางการเงินถูกนำเสนออยู่ในกิจกรรมจัดหาเงิน

7. ทางเลือกในการจำแนกกระแสเงินสดในงบกระแสเงินสด

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “งบกระแสเงินสด” ได้ให้ทางเลือกในการจัดประเภทกิจกรรมของกระแสเงินสดสำหรับรายการดังต่อไปนี้

ตารางที่ 2 การจัดประเภทกิจกรรมของกระแสเงินสดในงบกระแสเงินสดสำหรับกิจการที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน

รายการ	กระแสเงินสด		
	กิจกรรมดำเนินงาน	กิจกรรมลงทุน	กิจกรรมจัดหาเงิน
ดอกเบี้ยรับ	✓	✓	
ดอกเบี้ยจ่าย	✓		✓
เงินปันผลรับ	✓	✓	
เงินปันผลจ่าย	✓		✓

หมายเหตุ หมายถึง ✓ กิจกรรมของกระแสเงินสดในงบกระแสเงินสดที่มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว อนุญาตให้
เลือกจัดประเภทไว้ได้

จากตารางข้างต้น จะเห็นได้ว่า สำหรับกิจการที่ไม่ใช่สถาบันการเงินสามารถจัดประเภทรายการดอกเบี้ยรับ ดอกเบี้ยจ่าย และเงินปันผลรับอยู่ในกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน เนื่องจากรายการเหล่านี้ถือเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่เป็นข้อมูลพื้นฐานในการประเมินผล การดำเนินงาน ส่วนรายการเงินปันผลจ่ายสามารถถูกจัดประเภทอยู่ในกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน เพื่อให้สามารถประเมินความสามารถในการจ่ายเงินปันผลจากกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานของกิจการได้ ในขณะที่กิจการสามารถจัดรายการดอกเบี้ยรับและเงินปันผลรับอยู่ในกิจกรรมลงทุน เนื่องจากรายการดังกล่าวถือเป็นผลตอบแทนจากการลงทุน ส่วนรายการดอกเบี้ยจ่ายและเงินปันผลจ่ายสามารถถูกจัดประเภทอยู่ในกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน เนื่องจากรายการดังกล่าวถือเป็นต้นทุนของการจัดหาเงินทุน

ทั้งนี้ ในการวิเคราะห์งบกระแสเงินสด ผู้ใช้งบการเงินควรตระหนักถึงผลกระทบจากการจัดประเภทกิจกรรมของกระแสเงินสดสำหรับรายการข้างต้นที่แตกต่างกัน ซึ่งอาจทำให้ค่าอัตราส่วนทางการเงินที่ใช้ข้อมูลจากงบกระแสเงินสดไม่เท่ากันด้วย เช่น อัตราส่วนกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานต่อรายจ่ายลงทุน (Capital Expenditure Ratio) อัตราส่วนคุณภาพกำไร

(Quality of Income Ratio) อัตราผลตอบแทนจากส่วนของผู้ถือหุ้น (Cash Return on Stockholders' Equity Ratio) เป็นต้น

ตัวอย่าง การนำเสนอรายการดอกเบี้ยจ่ายไว้ในกิจกรรมดำเนินงานย่อมส่งผลให้ค่าอัตราส่วนกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานต่อรายจ่ายลงทุนต่ำกว่าการนำเสนอรายการดอกเบี้ยจ่ายไว้ในกิจกรรมจัดหาเงิน เนื่องจากการนำเสนอรายการดอกเบี้ยจ่ายไว้ในกิจกรรมดำเนินงานย่อมส่งผลให้เงินสดสุทธิได้มาจากกิจกรรมดำเนินงานต่ำกว่าการนำเสนอรายการดอกเบี้ยจ่ายไว้ในกิจกรรมจัดหาเงิน

8. การหักกลบรายการในงบการเงิน

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การนำเสนองบการเงิน” ย่อหน้าที่ 32 ระบุว่ากิจการต้องไม่นำสินทรัพย์และหนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายมาหักกลบกัน นอกจากมาตรฐาน การรายงานทางการเงินบางฉบับมีข้อกำหนดหรืออนุญาตให้หักกลบได้ ผู้เขียนขอยกตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การหักกลบรายการในงบการเงิน ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 กิจการไม่สามารถนำรายได้จากการจำหน่ายสินค้ามาหักกลบกับค่าหนี้ที่กิจการให้กับผู้รับฝากขายหรือพนักงานขาย เนื่องจากรายได้จากการ

จำหน่ายสินค้าถือเป็นรายการที่ทำให้เกิดการเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีที่ทำให้สินทรัพย์เพิ่มขึ้นหรือหนี้สินลดลง ซึ่งจะส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น โดยรายการดังกล่าวไม่ใช่รายการที่กิจการได้รับเงินทุนจากผู้ที่เป็นเจ้าของตามคำนิยามของรายได้ที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) ส่วนค่านายหน้าที่เกิดจากการให้กับผู้รับฝากขายหรือพนักงานขายนั้นถือเป็นรายการที่ทำให้เกิดการลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีที่ทำให้สินทรัพย์ลดลงหรือหนี้สินเพิ่มขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง โดยรายการดังกล่าวไม่ใช่รายการที่กิจการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้ที่เป็นเจ้าของตามคำนิยามของค่าใช้จ่ายที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) ทั้งนี้ หากผู้จัดทำงบการเงินนำค่านายหน้าไปหักกลับกับรายได้จากการจำหน่ายสินค้าจะส่งผลให้รายได้จากการจำหน่ายสินค้าในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จต่ำไป ซึ่งจะส่งผลต่อการวิเคราะห์อัตราร้อยละ (Percentage Analysis) ของผู้ใช้งบการเงินคลาดเคลื่อนได้ หากค่านายหน้ามีจำนวนเงินเป็นสาระสำคัญ

ตัวอย่างที่ 2 โดยทั่วไป กิจการต้องแสดงบัญชีเงินฝากธนาคารภายใต้หัวข้อสินทรัพย์และแสดงบัญชีเงินเบิกเกินบัญชีเงินฝากธนาคาร (Bank Overdraft) ภายใต้หัวข้อหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน โดยกิจการไม่สามารถนำยอดคงเหลือของทั้งสองบัญชีมาหักกลับกันได้ แต่ในกรณีที่กิจการได้ทำสัญญากับธนาคารว่าหากกิจการเบิกเงินเกินกว่ายอดคงเหลือในบัญชีเงินฝากธนาคารประเภทกระแสรายวัน ให้ธนาคารโอนเงินฝากธนาคารประเภทออมทรัพย์ของกิจการมายังบัญชีเงินฝากธนาคารประเภทกระแสรายวันเพื่อเป็นการชำระหนี้เงินเบิกเกินบัญชีเงินฝากธนาคารทันที ในกรณีนี้กิจการสามารถหักกลบยอดคงเหลือบัญชีเงินฝากธนาคารกับบัญชีเงินเบิกเกินบัญชีเงินฝากธนาคารเพื่อแสดงยอดสุทธิในงบแสดงฐานะการเงินได้ ซึ่งเป็นไป

ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน” ได้ระบุไว้ว่า “กิจการสามารถนำสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินมาหักกลับกันและแสดงจำนวนเงินสุทธิในงบแสดงฐานะการเงินได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

ข้อที่ 1 กิจการมีสิทธิตามกฎหมายในการนำจำนวนที่รับรู้ในงบแสดงฐานะการเงินมาหักกลับกัน

ข้อที่ 2 กิจการตั้งใจที่จะรับหรือจ่ายชำระจำนวนที่รับรู้ไว้ในงบแสดงฐานะการเงินด้วยยอดสุทธิหรือตั้งใจที่จะรับประโยชน์จากสินทรัพย์ในเวลาเดียวกับที่จ่ายชำระหนี้สิน”

ด้วยเหตุนี้ หากกิจการนำเสนอบัญชีเงินฝากธนาคารและบัญชีเงินเบิกเกินบัญชีเงินฝากธนาคารในงบแสดงฐานะการเงินผิดพลาดอาจส่งผลกระทบต่อการจัดทำงบกระแสเงินสดของผู้จัดทำงบการเงินและการวิเคราะห์สภาพคล่องจากงบกระแสเงินสดของผู้ใช้งบการเงินผิดพลาดไปด้วย

นอกจากตัวอย่างข้างต้นนี้แล้ว กิจการยังต้องนำเสนอรายการสินทรัพย์ภายใต้และหนี้สินภายใต้แยกออกจากกันตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง “ภาษีเงินได้” เว้นแต่เข้าเงื่อนไขที่สามารถนำรายการทั้งสองมาหักกลับกันได้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน” รวมทั้งกิจการยังต้องนำเสนอรายการสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขายและหนี้สินในกลุ่มสินทรัพย์ที่ยกเลิกที่จัดประเภทเป็นถือไว้เพื่อขายแยกออกจากกันตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก”

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ในการจัดทำงบการเงิน ผู้จัดทำงบการเงินจำเป็นต้องปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในการรับรู้การวัดมูลค่า การตัดรายการ ตลอดจนการนำเสนอรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เพื่อให้งบการเงินสามารถสะท้อนฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการได้อย่างถูกต้องตามที่ควร ในขณะเดียวกัน หากผู้ใช้งบการเงินไม่มีความรู้ความเข้าใจในแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินอย่างถ่องแท้ อาจส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินวิเคราะห์สภาพคล่อง ประสิทธิภาพในการใช้สินทรัพย์ โครงสร้างเงินทุน และความสามารถในการทำกำไรของกิจการไม่ถูกต้อง ซึ่งอาจนำไปสู่การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินผิดพลาดได้

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนบทความจึงต้องการนำเสนอประเด็นที่น่าสนใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน โดยหวังเป็นอย่างยิ่งว่า บทความนี้จะเป็นการจุดประกายเบื้องต้นในการเรียนรู้และการตระหนักถึงความสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินให้แก่สถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี สถาบันการศึกษาที่ให้การศึกษากับวิชาชีพบัญชี ตลอดจนผู้ที่อยู่ในวิชาชีพบัญชี เพราะนอกจากความรู้ที่ได้รับจากบทความนี้จะช่วยเพิ่มศักยภาพสำหรับผู้ที่อยู่ในวิชาชีพบัญชีให้เข้าใจมาตรฐานการรายงานทางการเงินอย่างถ่องแท้แล้ว สถาบันที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีและสถาบันการศึกษาที่ให้การศึกษากับวิชาชีพบัญชีจะได้นำไปสู่ความร่วมมือและการส่งเสริมการศึกษาทางวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่องในรูปแบบของงานวิจัยและการสัมมนาทางวิชาการเพิ่มมากขึ้น ทั้งนี้ เพื่อให้วิชาชีพบัญชีได้รับความน่าเชื่อถือในสายตาของผู้ใช้งบการเงินมากยิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. (2553). สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.thairegistration.com>
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2552). **ทฤษฎีการบัญชี**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็น เพรส.
- ราชบัณฑิตยสถาน. (2546). **พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542**. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: บริษัท นานมีบุ๊คส์พับลิเคชั่นส์ จำกัด.
- วรศักดิ์ ทุมมานนท์. (2548). การศึกษาประเด็นที่สำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ส่งให้แก้ไขงบการเงินหรือจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษของบริษัทจดทะเบียนในช่วงปี 2546-2548 **วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์**. 104 (เมษายน - มิถุนายน): 1-20.
- วรศักดิ์ ทุมมานนท์ วิชัย จีรภัทเกียรติ และคณะ. (2553). **เจาะลึกหลักบัญชีและกฎหมายภาษีอากรเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่าง**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด.
- วรศักดิ์ ทุมมานนท์. (2552). **มิติใหม่ของงบการเงินและการวิเคราะห์**. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: บริษัท ธรรมนิติเพรส จำกัด.

- ศศิวิมล มีอำพล. (2553). **ทฤษฎีการบัญชี เล่ม 1**. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ: บริษัท อินโฟไมนิ่ง จำกัด.
- ศศิวิมล มีอำพล. (2553). **ทฤษฎีการบัญชี เล่ม 2**. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ: บริษัท อินโฟไมนิ่ง จำกัด.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การนำเสนองบการเงิน”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 2 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินค้างเหลือ”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “งบกระแสเงินสด”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 10 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 12 เรื่อง “ภาษีเงินได้”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 27 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 32 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การแสดงรายการสำหรับเครื่องมือทางการเงิน”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินทรัพย์ไม่มีตัวตน”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 39 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การรับรู้และการวัดมูลค่าสำหรับเครื่องมือทางการเงิน”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 105 เรื่อง “การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “การรวมธุรกิจ”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>

สภาวิชาชีพบัญชี. (2553). **มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับที่ 5 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง “สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ถือไว้เพื่อขายและการดำเนินงานที่ยกเลิก”**. สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.fap.or.th>

สันสกฤต วิจิตรเลขการ. (2552). **เอกสารประกอบการบรรยาย ก้าวทันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ประเด็นที่สำคัญของมาตรฐานฯ ปรับปรุงปี 2552**. กรุงเทพฯ: ภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

สาธิต รังคสิริ. (2552). **ประมวลรัษฎากร 2552**. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: บริษัท บางกอกเทอร์นิง เซ็นเตอร์ จำกัด.

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2553). สืบค้นเมื่อ 31 มีนาคม 2553, จาก <http://www.sec.or.th>

อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์. (2552). **IFRS : ข้อกำหนดสำคัญ ตัวอย่างการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล**. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน).

Bazley, Nikolai, and Jones. (2010). **Intermediate Accounting**. 8th ed. China: South-Western.

International Accounting Standards Board. (2010). **International Financial Reporting Standards (IFRSs)**. 1st ed. London: IASCF Publications Department.

Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976). Theory of The Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. **Journal of Financial Economics**. 3 (October) : 305-360.

Pisek and Kanogporn. (2009). The Evidence of Management Motivation to Revalue Property Plant and Equipment in Thailand. **NIDA Business Journal**. 5 (November) : 134-155.

Spiceland, Sepe, Nelson, and Tomassini. (2009). **Intermediate Accounting**. 5th ed. New York: McGraw-Hill Companies.

Warfield, Weygandt, and Kieso. (2008). **Intermediate Accounting**. 2nd ed. U.S.A.: John Wiley & Sons, Inc.

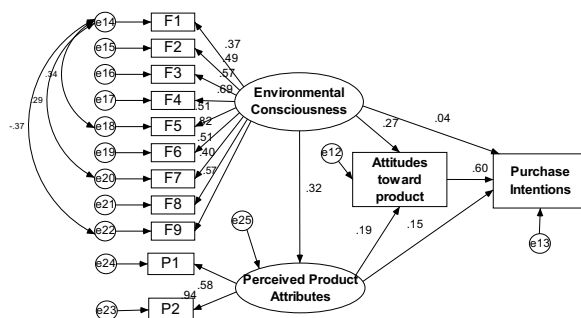
Wong, J. (1988). Agency Theory and Accounting Choices : A Theoretical Framework. **Pacific Accounting Review**. 1 (December) : 22-41.

ตารางที่ 3 และ 4 (แก้ไข) ของบทความเรื่อง Determinants of Green Product Purchase Intentions : the Roles of Environmental Consciousness and Product Attributes ที่ตีพิมพ์ในวารสารฯ ฉบับที่ 123 ประจำเดือน มกราคม-มีนาคม 2553

Table 3 Empirical results

			Model 1				Model 2			
			Standardized coefficient	Coefficient	S.E.	P	Standardized coefficient	Coefficient	S.E.	P
Environmental consciousness	--->	F1	0.375	0.737	0.152	***	0.370	0.716	0.148	***
		F2	0.478	0.939	0.137	***	0.487	0.943	0.134	***
		F3	0.576	1.096	0.139	***	0.570	1.069	0.135	***
		F4	0.692	1.355	0.153	***	0.688	1.326	0.148	***
		F5	0.515	0.989	0.136	***	0.511	0.968	0.133	***
		F6	0.816	1.572	0.164	***	0.815	1.548	0.158	***
		F7	0.505	0.946	0.132	***	0.506	0.932	0.129	***
		F8	0.405	0.867	0.144	***	0.403	0.851	0.141	***
		F9	0.565	1.000			0.573	1.000		
Perceived product attributes	--->	P1	0.616	0.794	0.202	***	0.581	0.707	0.144	***
		P2	0.887	1.000			0.940	1.000		
Environmental consciousness	--->	Attitudes toward Product	0.277	0.481	0.109	***	0.270	0.467	0.115	***
		Purchase intentions	0.044	0.081	0.089	0.363	0.036	0.067	0.094	0.480
Perceived product attributes	--->	Attitudes toward Product	0.220	0.234	0.080	***	0.194	0.197	0.072	***
		Purchase intentions	0.163	0.184	0.068	***	0.151	0.164	0.062	***
Attitudes toward product	--->	Purchase intentions	0.597	0.636	0.049	***	0.602	0.641	0.049	***
Environmental consciousness	--->	Perceived product attributes	-	-			0.320	0.544	0.116	***
AIC (Akaike Information Criterion)			384.068				361.132			
GFI (Goodness of Fit Index)			0.874				0.883			
AGFI (Adjusted Goodness of Fit Index)			0.806				0.816			
CFI (Comparative Fit Index)			0.806				0.824			
RMR (Root Mean Square Residual)			0.079				0.062			

Table 4 Analysis results of model 2



* The Goodness of fit index appeared in the first paragraph of page 118, GFI = .880, AGFI = .811, CFI = .827, and RMR = .061 should be replaced by GFI = .883, AGFI = .816, CFI = .824, and RMR = .062, respectively.