

เรื่องน่ารู้เกี่ยวกับ IFRS และมาตรฐานการบัญชีไทย

ผู้เขียน : รศ.ดร.อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์

1. IFRS ต่างจาก IAS หรือไม่ อย่างไร

การกล่าวถึง IFRS โดยทั่วไปหมายถึงรวมทั้ง IFRS และ IAS โดยความแตกต่างที่สำคัญของ IFRS กับ IAS คือ IAS (International Accounting Standards) ออกโดย IASC (International Accounting Standards Committee) ในระหว่างปี 1973-2001 ในขณะที่ IFRS (International Financial Reporting Standards) ออกโดย IASB (International Accounting Standards Board) นับตั้งแต่ปี 2001 เป็นต้นมา โดยสามารถกล่าวได้ว่า IASB เป็นผู้สืบทอดของ IASC ซึ่งเมื่อ IASB มีการปรับปรุง IAS โดยไม่มีการแก้ไขที่สำคัญ ก็จะใช้ชื่อ IAS เดิมต่อไป แต่ถ้ามีการแก้ไข IAS ในสาระสำคัญหรือมีการออกมาตรฐานในเรื่องที่ไม่เคยมีมาก่อนก็จะใช้ชื่อ IFRS

ทั้งนี้ IFRS และ IAS มีวัตถุประสงค์เดียวกัน หนังสือ IASB and the IASC Foundation: Who are we and What we do ของ IASB ได้ระบุวัตถุประสงค์ของ IASB and the IASC Foundation ไว้ว่า “เพื่อให้ตลาดทุนของโลกที่กำลังรวมเข้าด้วยกันมีภาษาร่วมกันในการรายงานทางการเงิน (To provide the world's integrating capital markets with a common language for financial reporting)”

2. มาตรฐานการบัญชีไทยจะเหมือนกับ IFRS ทั้งหมดหรือไม่ และเมื่อไร

ด้วยหลักการแล้ว มาตรฐานการบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลกควรจะเหมือนกัน เพราะบัญชีเป็นภาษาของธุรกิจที่ใช้ในการรายงานฐานะและผลการดำเนินงานทางการเงิน ดังนั้น เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงินเข้าใจข้อมูลของบัญชี ความหมายของรายการต่างๆ รวมทั้งวิธีการในการจัดทำงบการเงินควรต้องเหมือนกัน ผู้ซึ่งงบการเงินซึ่งปัจจุบันมีทางเลือกที่จะลงทุนได้ทั่วโลกจะได้สามารถเปรียบเทียบตัวเลขในงบการเงินของทุกประเทศได้อย่างมีความหมายและตัดสินใจทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม องค์การคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ระหว่างประเทศ หรือ IOSCO (International Organization of Securities Commissions) ซึ่งมีคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ของประเทศต่างๆ เป็นสมาชิกกว่า 100 แห่ง ให้การสนับสนุนการใช้ IFRS ในการจัดทำงบการเงินของบริษัทที่เสนอขายและจดทะเบียนหลักทรัพย์ในประเทศอื่น (cross-border offerings and listings) รวมทั้งในประเทศที่บริษัทนั้นจัดตั้ง โดยบริษัทที่จัดทำงบการเงินโดยใช้ IFRS สามารถขายหรือจดทะเบียนหลักทรัพย์ในประเทศที่เป็นสมาชิกของ IOSCO ได้โดยไม่ต้องปรับหรือจัดทำงบการเงินใหม่ให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศสมาชิก ทำให้บริษัทสามารถระดมเงินทุนจากตลาดทุนทั่วโลกได้โดยไม่มีต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินเพิ่มขึ้น การใช้ IFRS ในการจัดทำงบการเงินจึงมีประโยชน์ทั้งต่อบริษัทและต่อนักลงทุนและทำให้การจัดสรรเงินทุนในระดับโลกเกิดประโยชน์สูงสุด

Businessweek รายงานว่า ภายในปี 2013 มากกว่า 90% ของผลผลิตมวลรวมของโลก (World's Gross Domestic Product) จะมาจากประเทศที่ใช้ IFRS¹ ซึ่งขณะนี้ ประเทศต่างๆ มากกว่า 100 ประเทศทั่วโลกบางประเทศก็ใช้ IFRS หรือมาตรฐานที่นำมาจาก IFRS เป็นมาตรฐานของตน เช่น ประเทศในกลุ่มประชาคมยุโรป ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ และสิงคโปร์ บางประเทศก็อยู่ระหว่างเตรียมการนำ IFRS มาใช้ โดยส่วนใหญ่ประกาศว่าจะใช้ในปี 2011 เช่น แคนาดา ญี่ปุ่น และเกาหลี สำหรับสหรัฐอเมริกา จะมีการเริ่มบังคับใช้ IFRS สำหรับบริษัทจดทะเบียนในปี 2014 ทั้งนี้ ประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่จะบังคับใช้ IFRS เฉพาะกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากบริษัทเหล่านี้มีการระดมทุนจากแหล่งเงินทุนทั้งภายในประเทศและจากทั่วโลก IASB เองก็เน้นการนำ IFRS มาใช้สำหรับตลาดทุนทั่วโลกและเมื่อเร็วๆ นี้ (2008) IASB ได้มีการออก IFRS for SMEs เพื่อใช้สำหรับบริษัทที่การดำเนินงานไม่ได้กระทบกับมหาชน โดยให้แต่ละประเทศพิจารณาความหมายของธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SME) ตามสภาพแวดล้อมของตนเอง

สำหรับประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีได้ดำเนินการที่จะออกมาตรฐานการบัญชีของไทยที่เหมือนกับ IFRS และในเบื้องต้นได้มีการกำหนดที่จะใช้มาตรฐานดังกล่าวในปี 2011 (พ.ศ. 2554) แต่ขณะที่จัดทำต้นฉบับนี้ สภาวิชาชีพบัญชียังไม่มีความชัดเจนเกี่ยวกับการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีบางฉบับ ที่สำคัญได้แก่ มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับตราสารทางการเงิน (Financial Instruments) จำนวน 3 ฉบับ มาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับธุรกิจการเกษตร มาตรฐานการบัญชีเรื่องภาษีเงินได้ซึ่งเป็นมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้รอตัดบัญชี และมาตรฐานการแสดงผลข้อมูลของส่วนงานปฏิบัติการ (การรายงานข้อมูลจำแนกตามส่วนงาน) จึงเป็นการยากที่จะยืนยันว่าประเทศไทยจะมีมาตรฐานการบัญชีที่เหมือนกับ IFRS ทั้งหมดในปี 2011 นอกจากนี้ IASB เองก็มีการปรับปรุงและออก IFRS อยู่อย่างต่อเนื่อง การแปลหรือออกมาตรฐานบัญชีไทยที่ทันต่อ IFRS จึงเป็นเรื่องที่ท้าทาย และการที่กฎหมายกำหนดให้บริษัทไทยต้องจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีไทย ทำให้บริษัทที่ต้องการใช้ IFRS เพื่อการระดมทุนในตลาดทุนอื่นที่ไม่ใช่ประเทศไทยต้องมีการปรับงบการเงินที่ทำตามมาตรฐานการบัญชีไทยให้เป็น IFRS ส่งผลให้บริษัทที่มีต้นทุนในการระดมทุนที่เพิ่มขึ้นและส่งผลกระทบต่อถึงความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจในระดับโลกของบริษัทไทยอีกด้วย

1 Tom Gloser, “A Boost from Professionals” BusinessWeek, August 24 & 31, 2009.

3. IFRS ฉบับใดที่น่าจะมีผลกระทบต่ออย่างมาก ต่อการเงินของบริษัทไทย

หากพิจารณาเฉพาะบริษัทจดทะเบียนโดยทั่วไป IFRS ที่น่าจะมีผลกระทบอย่างมากเมื่อมีการนำมาใช้ มีดังนี้

3.1) IAS 19 ผลประโยชน์พนักงาน มาตรฐานฉบับนี้ครอบคลุมการจ่ายผลตอบแทนประเภทต่างๆ ทั้งระยะสั้นและระยะยาวให้แก่พนักงาน แต่ไม่ครอบคลุมถึงการให้สิทธิพนักงานซื้อหุ้น (ESOP) ซึ่งกำหนดอยู่ใน IFRS 2 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ โดยผลกระทบที่สำคัญของ IAS 19 เกิดจากการที่บริษัทต้องรับรู้ผลประโยชน์พนักงานที่ออกจากรางานเมื่อทำงานกับบริษัทตั้งแต่ 10 ปีเป็นต้นไป ไม่ว่าโดยการเกษียณอายุหรือโดยเหตุผลอื่น บริษัทต้องจ่ายชดเชยตามกฎหมายแรงงานเพิ่มเติมจากเงินบำเหน็จ-บำนาญตามโครงการเกษียณอายุบริษัทส่วนใหญ่บันทึกค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายเพิ่มเติมนี้ เมื่อพนักงานออกจากรางาน แต่ตาม IAS บริษัทต้องบันทึกค่าใช้จ่ายดังกล่าว

สำหรับ IFRS 2 การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์ ซึ่งครอบคลุมถึงรายการทุกประเภทที่มีการจ่ายชำระกันด้วยหุ้นสามัญหรือโดยอ้างอิงกับราคาหุ้น น่าจะกระทบเฉพาะบริษัทที่มีการให้สิทธิพนักงานซื้อหุ้น โดยบริษัทต้องวัดมูลค่าสิทธิที่พนักงานที่บันทึกการให้สิทธิและรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนงวดละเท่าๆ กันจนกว่าพนักงานเข้าเงื่อนไขที่จะใช้สิทธินั้น (vesting period) ในปัจจุบัน มาตรฐานการบัญชีไทยไม่กำหนดให้ต้องมีการบันทึกค่าใช้จ่าย แต่จะกำหนดเพียงการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งเมื่อพนักงานใช้สิทธิ บริษัทก็ทำการบันทึกบัญชีเหมือนเป็นการออกจำหน่ายหุ้นตามปกติ

3.2) IAS 12 ภาษีเงินได้ เป็นมาตรฐานอีกฉบับที่ไม่เคยมีมาตรฐานของไทยในเรื่องนี้ ข้อกำหนดสำคัญก็คือต้องมีการบันทึกภาษีรอตัดบัญชี (Deferred Tax) โดยพิจารณาจากมุมมองของภาษีที่มีต่อจำนวนของแต่ละรายการของสินทรัพย์และหนี้สินในงบดุลว่าแตกต่างไปจากจำนวนที่มีการรายงานตามวิธีการของบัญชีหรือไม่ โดยหากมีความแตกต่างกันและผลแตกต่างดังกล่าวเป็นเพียงชั่วคราว



หากคิดถึงสถานะปัจจุบันที่บริษัทต้องแข่งขัน
ในการดำเนินธุรกิจในระดับภูมิภาคหรือระดับโลก
ความได้เปรียบในการแข่งขันดังกล่าว
ส่วนหนึ่งมาจากการมีต้นทุนของเงินทุนที่ต่ำกว่าคู่แข่ง
การใช้ IFRS ในการจัดทำงบการเงิน
เป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐาน
ทางการเงินของประเทศไทย

ในแต่ละงวดที่พนักงานทำงานให้กับบริษัทโดยประมาณค่าใช้จ่ายโดยใช้ข้อมูลสถิติของบริษัทและประมาณการต่างๆ ตามวิธีของคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial Valuation Method) ควบคู่กับหนี้สินที่ต้องจ่ายเมื่อพนักงานออกจากรางาน สำหรับบริษัทที่มีโครงการเงินบำเหน็จ-บำนาญพนักงานซึ่งเป็นประเภทที่รับประกันจำนวนบำเหน็จ-บำนาญที่พนักงานจะได้รับเมื่อหรือหลังเกษียณอายุก็ต้องบันทึกในลักษณะนี้ด้วยเช่นเดียวกัน

ในปีที่มีการใช้ IAS 19 เป็นครั้งแรก บริษัทต้องย้อนกลับไปบันทึกภาระหนี้สินทั้งหมดที่เกิดจากการที่พนักงานทำงานให้ในอดีตรวมทั้งปรับปรุงลดกำไรสะสม ซึ่งบริษัทที่มีการก่อตั้งมาเป็นระยะเวลายาวนานและมีพนักงานจำนวนมากจะต้องรับรู้หนี้สินเพิ่มขึ้นจำนวนมากควบคู่กับการลดลงของกำไรสะสมด้วยจำนวนเดียวกัน ทำให้เกิดผลกระทบต่ออัตราส่วนการเงินที่เกี่ยวข้องเช่นอัตราส่วนหนี้สินต่อทุนและอาจมีผลกระทบต่อเงื่อนไขการกู้ยืมเงิน ดังนั้น หากมาตรฐานการบัญชีไทยที่ออกมาไม่มีวิธีปฏิบัติที่จะบรรเทาผลกระทบนี้ IAS 19 ก็อาจส่งผลกระทบต่อฐานะทางการเงินในปีที่มีการเริ่มใช้มาตรฐานนี้ได้

คือเกิดจากงวดของการรับรู้รายการทางภาษีและทางบัญชีที่ต่างกันเท่านั้น ก็จะต้องรับรู้ผลกระทบทางภาษีต่อความแตกต่างที่เกิดขึ้นเป็นภาษีรอตัดบัญชี ซึ่งจะจัดเป็นสินทรัพย์ภาษีรอตัดบัญชีหากบริษัทจ่ายภาษีไปแล้วแต่จะสามารถได้รับประโยชน์คืนกลับมาในงวดอนาคต แต่หากบริษัทมีภาระต้องจ่ายตามบัญชีแต่ตามภาษีจะจ่ายในงวดอนาคตก็จะจัดผลกระทบทางภาษีที่เกิดขึ้นเป็นหนี้สินภาษีรอตัดบัญชี สำหรับผลแตกต่างที่ไม่ได้เกิดจากการรับรู้ในงวดที่แตกต่างกันระหว่างบัญชีกับภาษี ถือเป็นผลแตกต่างถาวร จะไม่มีการรับรู้เป็นภาษีรอตัดบัญชีแต่อย่างใด

เป็นที่คาดกันว่าผลกระทบส่วนใหญ่ของ IAS 12 น่าจะเป็นผลกระทบในแง่ที่ดีกับบริษัทไทย กล่าวคือ ในอดีต เมื่อเทียบกับกำไรที่รายงานทางบัญชี บริษัทส่วนใหญ่จ่ายภาษีให้สรรพากรในอัตราก้าวสูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ (ปกติ 30%) เนื่องจากสรรพากรไม่อนุญาตให้บริษัทมีการประมาณการค่าใช้จ่ายหรือหนี้สินใดๆ ที่บริษัทต้องทำตามมาตรฐานบัญชี เช่น ค่าเผื่อหนี้สูญ ค่ารับประกันสินค้าหรือบริการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ บริษัทจึงต้องบวกกลับรายการเหล่านี้ในการคำนวณภาษีที่ต้องจ่ายให้แก่สรรพากร ดังนั้น ในปีที่มี

การเริ่มใช้ IAS 12 บริษัทน่าจะมียกเว้นภาษีหรือตัดบัญชีเกิดขึ้น ควบคู่กับกำไรและกำไรสะสมที่เพิ่มขึ้น ทั้งนี้ อาจจะถูกเว้นสำหรับ บริษัทที่มีการประเมินราคาสินทรัพย์เพิ่ม ซึ่งแม้ว่าในทางภาษีจะไม่ ถือเป็นกำไรที่ต้องนำไปคำนวณภาษีในงวดที่มีการประเมินราคา เพิ่มขึ้น ในทางบัญชีถือว่าบริษัทมีกำไรเกิดขึ้นแล้ว (เป็นส่วนหนึ่งของ กำไรเบ็ดเสร็จอื่น — other comprehensive income) จึงต้องมีภาระ ภาษีตามมาด้วย ทำให้ต้องมีการบันทึกหนี้สินภาษีหรือตัดบัญชีในส่วนนี้ และลดกำไรเบ็ดเสร็จอื่นที่เกิดจากส่วนเกินทุนจากการประเมินราคา สินทรัพย์ด้วยจำนวนเดียวกันนี้ (ภาษีที่คำนวณได้ไม่กระทบกำไรสุทธิ ของงวดแต่กระทบกำไรเบ็ดเสร็จ)

3.3) IAS 16 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ประเด็นสำคัญที่อาจ จะกระทบกับบริษัทเกิดจากข้อกำหนดให้บริษัทต้องแยกบันทึก ขึ้นส่วนที่เป็นองค์ประกอบของสินทรัพย์ที่ต้องมีการเปลี่ยนแทนตาม กำหนดระยะเวลา (component approach) และให้แยกคิดค่าเสื่อม ราคาขึ้นส่วนที่มีต้นทุนที่มีนัยสำคัญเมื่อเทียบกับต้นทุนรวมของ สินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น เครื่องจักรผลิตกระแสไฟฟ้ามูลค่าอาจสูงถึง พันล้านบาท ซึ่งบริษัทคิดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานสมมติเป็น 30 ปี แต่ในระหว่างการใช้งานบริษัทต้องมีการเปลี่ยนแทนชิ้นส่วนที่ สำคัญบางชิ้นซึ่งมีมูลค่าสูงถึง 100 ล้านบาท ด้วยกำหนดอายุที่ แน่นนอนทุก 5 ปี และบางชิ้นทุก 10 ปี ตามวิธีปฏิบัติที่ใช้กันอยู่เดิม บริษัทจะบันทึกการเปลี่ยนแทนนี้เป็นค่าซ่อมและจัดเป็นค่าใช้จ่าย ของงวด ทำให้ค่าใช้จ่ายของบริษัทสูงขึ้น 100 ล้านบาททุก 5 ปี และ 10 ปี

แต่ตาม IAS 16 นับตั้งแต่วันแรกที่ได้เครื่องจักรมาต้อง แยกมูลค่าของชิ้นส่วนนี้และคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุ 5 ปี และ 10 ปี เมื่อมีการเปลี่ยนแทนตามกำหนดอายุก็ทำการบันทึกสินทรัพย์ ขึ้นใหม่ ทำให้ค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดเป็นจำนวนที่เหมาะสมและมีความ สม่่าเสมอ ดีกว่าวิธีการแบบเดิม

ประเด็นปัญหาที่หลายบริษัทมีความกังวล คือ ในปีที่มีการ เริ่มใช้ IAS 16 ในเรื่องนี้ บริษัทที่มีสินทรัพย์ซึ่งมีองค์ประกอบขึ้นส่วน ในลักษณะดังกล่าวใช้งานอยู่ในปัจจุบัน แต่ไม่ได้แยกบันทึกขึ้นส่วน ตามที่ IAS 16 กำหนด จะต้องย้อนกลับไปแยกบันทึกบัญชีและ คำนวณค่าเสื่อมราคาใหม่หรือไม่ ซึ่งมาตรฐานบัญชีไม่มีข้อกำหนด เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการนำส่วนนี้มาใช้เป็นครั้งแรก ในความเห็นของ ผู้เขียน ประการแรก ควรพิจารณาว่า ชิ้นส่วนดังกล่าวเป็นองค์ประกอบ ที่สำคัญในแง่ของมูลค่าและมีกำหนดการเปลี่ยนแทนที่แน่นอนหรือไม่ หากคำตอบคือ ใช่ ประเด็นที่สองที่ต้องพิจารณาคือ มูลค่าที่จะแยก ออกมาเป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งใน IAS 16 ในหัวข้อการตัดรายการ ชิ้นส่วนที่มีการเปลี่ยนแทน มีข้อกำหนดว่า บริษัทต้องตัดรายการ ชิ้นส่วนที่มีการเปลี่ยนแทนไม่ว่าบริษัทจะมีการคิดค่าเสื่อมราคา แยกออกมาหรือไม่ก็ตาม โดยหากไม่สามารถหาต้นทุนของชิ้นส่วน ที่ถูกเปลี่ยนแทนได้ บริษัทอาจใช้ต้นทุนในการเปลี่ยนแทนเป็นตัว บ่งชี้ว่าต้นทุนเมื่อมีการซื้อหรือสร้างของชิ้นส่วนที่ถูกเปลี่ยนนั้นเป็น เท่าไร ดังนั้น หากบริษัทมีสินทรัพย์ที่อยู่ระหว่างการใช้งานแต่ไม่ สามารถหาต้นทุนเมื่อมีการซื้อหรือสร้างของชิ้นส่วนที่ต้องมีการแยก บันทึกบัญชี บริษัทอาจใช้แนวทางต้นทุนที่จะต้องจ่ายเพื่อเปลี่ยนแทน ข้างต้นในการกำหนดมูลค่าขึ้นส่วนที่จะมีการแยกออกมาได้

ประเด็นอื่นที่อาจมีผลกระทบต่อการเงิน ได้แก่ IAS 16 กำหนดให้ใช้หลักการของการแยกองค์ประกอบขึ้นส่วนกับการตรวจสอบสำคัญเป็นประจำ (regular major inspection) ด้วย กล่าวคือ ให้

มีการบันทึกต้นทุนของการตรวจสอบสำคัญที่ทำเป็นประจำเป็นองค์ ประกอบหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์และตัดบัญชีตามระยะเวลาการให้ ประโยชน์ นอกจากนี้ บริษัทต้องคิดค่าเสื่อมราคาขึ้นส่วนสำคัญและ อุปกรณ์ที่มีการสำรองไว้ (major spare-parts and stand-by equipments) และหากบริษัทมีภาระผูกพันที่มีนัยสำคัญในการต้อง รื้อถอนสินทรัพย์หลังการเลิกใช้งาน ต้องรวมมูลค่าปัจจุบันของภาระ การรื้อถอนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินทรัพย์เมื่อมีการรับรู้ รายการสินทรัพย์ควบคู่กับการบันทึกหนี้สิน

3.4) IFRS 8 ส่วนงานปฏิบัติการ เป็นมาตรฐานที่เกี่ยวข้อง กับการเปิดเผยข้อมูล โดยมาตรฐานฉบับนี้มีที่มาจาก IAS 14: Segment Reporting (1981) และมีการปรับปรุงในปี 1993 และ 2001 ก่อนที่จะมีการออกเป็น IFRS 8: Operating Segment และยกเลิก IAS 14 สำหรับมาตรฐานการบัญชีไทยเรื่อง การรายงานข้อมูล จำแนกตามส่วนงานที่ใช้อยู่ในปัจจุบันจัดทำขึ้นจาก IAS 14 (1993) และต่อมาได้มีการจัดทำร่างมาตรฐานที่เหมือนกับ IAS 14 (2001) แต่ ไม่มีการประกาศใช้เนื่องจากถูกคัดค้านว่า ร่างมาตรฐานฉบับดังกล่าว กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลจำนวนมากทำให้มีผลกระทบต่อความ สามารถในการแข่งขันของบริษัทไทยซึ่งมีขอบเขตของการทำธุรกิจ ที่จำกัดกว่าบริษัทข้ามชาติ ทั้งในแง่ของสายผลิตภัณฑ์และพื้นที่ ภูมิศาสตร์ของการประกอบธุรกิจ ซึ่งหากมาตรฐานการบัญชีไทยมีการ ออกมาตรฐานเรื่องส่วนงานปฏิบัติการที่เหมือนกับ IFRS 8 นอกจาก จะต้องเปิดเผยข้อมูลที่ละเอียดกว่าปัจจุบันแล้ว ยังกำหนดให้จำแนก ส่วนงานปฏิบัติการตามลักษณะเดียวกับรูปแบบภายในที่บริษัทใช้ ในการรายงานต่อผู้บริหาร ซึ่งอาจจะทำให้บริษัทจำนวนมากเห็นว่า มาตรฐานฉบับนี้มีผลกระทบต่อข้อมูลที่ควรจะเป็น ความลับของบริษัท

3.5) Financial Instruments มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับตราสาร การเงินมี 3 ฉบับ ประกอบด้วย IAS 32 IAS 39 และ IFRS 7 ซึ่งเกี่ยวข้องกับตราสารการเงินในส่วนของการแสดงรายการ การรับรู้ รายการและการวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูล ตามลำดับ มาตรฐาน ทั้ง 3 ฉบับโดยเฉพาะ IAS 39 มีรายละเอียดและแตกต่างไปจากหลัก การราคาทุนสำหรับสินทรัพย์การเงิน (ยกเว้นเงินลงทุน) และหนี้สิน การเงินที่บริษัทถือปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน

IAS 39 กำหนดให้บริษัทต้องบันทึกการการและวัดมูลค่า ยุติธรรมของตราสารการเงินทุกประเภทรวมทั้งตราสารอนุพันธ์ ทางการเงินที่บริษัทเป็นคู่สัญญา โดยสินทรัพย์การเงินส่วนใหญ่ต้อง วัดมูลค่า ณ วันที่จัดทำงบการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรมและไม่ว่าจะใช้ วิธีการใดที่ IAS 39 กำหนดในการรายงานตราสารการเงินในงบแสดง ฐานะการเงิน บริษัทต้องเปิดเผยมูลค่ายุติธรรมของตราสารการเงิน ทุกประเภททั้งที่มีตลาดรองรับ และไม่มีตลาดรองรับในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน ดังนั้น บริษัทต้องหามูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุน ในตราสารทุนและตราสารหนี้ เงินให้สินเชื่อและลูกหนี้ เจ้าหนี้การค้า เงินกู้ยืม ตราสารหนี้ที่ออกโดยบริษัท อนุพันธ์ทางการเงินทั้งที่เป็น สินทรัพย์และหนี้สิน รวมทั้งสัญญาต่างๆ ที่เข้าเงื่อนไขเป็นตราสาร การเงิน ซึ่งถ้าหากตราสารการเงินนั้นมีตลาดรองรับ เช่น ตราสารหนี้ และตราสารทุนที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ ก็จะไม่มีปัญหา มากนัก แต่ในกรณีที่ไม่มีตลาดรองรับ บริษัทต้องหามูลค่ายุติธรรม จากคู่สัญญาที่เป็นสถาบันการเงินหรือใช้โมเดลในการคำนวณจาก ข้อมูลที่มาจากตลาดและสมมติฐานของบริษัท ทำให้เกิดประเด็น เกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของมูลค่ายุติธรรมที่บริษัทใช้ในการบันทึก บัญชีและเปิดเผยข้อมูล

นอกจากนี้ ในกรณีที่มาตรฐานกำหนดให้ใช้มูลค่ายุติธรรมในการบันทึกบัญชีทำให้บริษัทต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม ส่งผลให้กำไรขาดทุนและส่วนของผู้ถือหุ้นของบริษัทมีความผันผวนมากแม้ว่าจะยังไม่มีการขายหรือตัดบัญชีตราสารการเงินนั้นจริง ทำให้ IAS 39 เป็นมาตรฐานที่เป็นปัญหาในระดับโลกและมีข้อโต้แย้งมากที่สุด รวมทั้งมีการเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับนี้อย่างต่อเนื่อง สำหรับการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลตาม IAS 32 และ IFRS 7 ก็มีรายละเอียดจำนวนมาก ทำให้บริษัททั่วโลกมองว่าเป็นภาระทั้งในแง่ของรายละเอียดข้อมูลที่ต้องจัดเก็บและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ปัจจุบันมีมาตรฐานของบัญชีไทยในเรื่องของการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลของตราสารการเงิน แต่จัดทำจาก IAS 32 (2000) ซึ่งเป็นฉบับก่อนที่ IASB จะทำการปรับปรุงแยกออกมาเป็น IAS 32 และ IFRS 7 ที่มีรายละเอียดมากกว่าเดิม

นอกจากนี้ยังมีมาตรฐานการบัญชีไทยที่เกี่ยวข้องเรื่องหนี้สูญและหนี้สงสัยจะสูญ การปรับโครงสร้างหนี้ การต่ออายุของสินทรัพย์ การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน การบัญชีสำหรับกิจการลงทุน แนวปฏิบัติบัญชีสำหรับการตัดรายการสินทรัพย์การเงิน ธุรกรรมขายโดยมีสัญญาซื้อคืน และหุ้นทุนซื้อคืน ซึ่งข้อกำหนดของมาตรฐานและแนวปฏิบัติเหล่านี้มีทั้งที่เหมือนและแตกต่างจาก IAS 39 อย่างไรก็ตาม หากบริษัทไม่มีธุรกรรมทางการเงินที่ซับซ้อน เช่น การซื้อหรือขายตราสารการเงินที่เป็นอนุพันธ์หรือมีอนุพันธ์เป็นองค์ประกอบหนึ่งของตราสาร มาตรฐาน 3 ฉบับนี้ก็ไม่มีผลกระทบมากนัก แต่สำหรับสถาบันการเงินและบริษัทที่มีธุรกรรมการเงินจำนวนมากและซับซ้อนจะถูกกระทบอย่างมากจากมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับ Financial Instruments

3.6) IFRS บางฉบับกระทบกับบริษัทจดทะเบียนเฉพาะบาง

อุตสาหกรรมหรือบางบริษัท เช่น การรับรู้รายได้ของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ตาม IAS 18 การรับรู้รายได้ กำหนดให้รับรู้รายได้ด้วยวิธีเมื่อขายเพียงวิธีเดียว ทำให้บริษัทพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ไม่สามารถรับรู้รายได้ตามวิธีสัดส่วนของงานที่ทำเสร็จหรือเงินงวดที่ครบกำหนดชำระได้อีกต่อไป ซึ่งข้อกำหนดนี้จะไม่กระทบต่อบริษัทอสังหาริมทรัพย์ที่สร้างเสร็จก่อนขาย แต่จะกระทบต่อบริษัทที่มีการทยอยรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามวิธีอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ ทำให้บริษัทต้องเปลี่ยนมารับรู้รายได้ช้ากว่าที่เคยปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของไทย เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์

IAS 21 ผลกระทบจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศ มาตรฐานฉบับนี้ แยกระหว่างสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน (functional currency) กับสกุลเงินที่ใช้ในการรายงาน (reporting currency) โดย IAS 21 กำหนดให้บริษัทต้องกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งเป็นสกุลเงินภายใต้สภาพแวดล้อมหลักที่บริษัททำธุรกิจ เช่น แม้บริษัทจะตั้งอยู่ในประเทศไทยแต่หากทำการซื้อขายสินค้าหลักด้วยสกุลเงินอื่นที่ไม่ใช่บาท เช่น เป็นดอลลาร์หรือยูโร ต้องถือว่าสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นดอลลาร์หรือยูโรและบันทึกรายการธุรกิจที่เกิดขึ้นด้วยสกุลเงินนี้ (หากมีรายการที่เกิดเป็นเงินบาทต้องแปลงให้เป็นสกุลดอลลาร์หรือยูโร) และในการรายงานงบการเงินให้แปลงค่าจากสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการรายงาน ในกรณีนี้คือแปลงจากดอลลาร์หรือยูโรเป็นเงินบาท หรือหากต้องการแสดงงบการเงินเป็นสกุลอื่นนอกจากเงินบาทก็ทำการแปลง

ค่าในลักษณะเดียวกัน มาตรฐานฉบับนี้น่าจะกระทบเฉพาะกับบริษัทที่มีธุรกรรมหลักเป็นเงินตราสกุลอื่นที่ไม่ใช่เงินบาท

IAS 41 เกษตรกรรม มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้บริษัทที่ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับสินทรัพย์ชีวภาพ (สินทรัพย์ที่มีชีวิต-Biological Assets) เช่น ธุรกิจเพาะปลูกพืชและปศุสัตว์ ต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ประเภทนี้ ณ วันที่จัดทำการเงินด้วยมูลค่ายุติธรรม และรับรู้การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมไว้ในกำไรหรือขาดทุนของงวด และเมื่อมีการเก็บเกี่ยวผลผลิตผลการเกษตร เช่น น้านม ผลปาล์ม ชุงเนื้อสัตว์ ให้วัดมูลค่าผลผลิตเหล่านี้ด้วยมูลค่ายุติธรรม ข้อกำหนดนี้แตกต่างจากวิธีปฏิบัติในปัจจุบันที่ใช้วิธีราคาทุน โดยสะสมต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการดูแลทุกประเภทที่เกิดขึ้นกับพืชหรือสัตว์ที่ยังไม่มีการเก็บเกี่ยวผลผลิตเสมือนเป็นสินทรัพย์ระหว่างก่อสร้าง และเมื่อมีการเก็บเกี่ยวหากเป็นการเก็บเกี่ยวเพียงครั้งเดียว เช่น ตัดต้นไม้ หรือเชือดสัตว์ ต้นทุนที่สะสมไว้จะกลายเป็นต้นทุนของผลผลิตผลการเกษตร แต่สามารถเก็บเกี่ยวได้สำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง เช่น น้านม หรือน้ำยาง ก็จะมีการตัดค่าเสื่อมราคาของต้นทุนที่สะสมไว้เสมือนการได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์ที่สร้างเสร็จแล้ว ดังนั้น หากมีการปฏิบัติตาม IAS 41 นอกจากจะมีประเด็นในการหามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ชีวภาพแล้ว กำไรหรือขาดทุนของบริษัทที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับเกษตรกรรมก็จะถูกกระทบด้วยการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรม แม้ว่าอาจจะยังไม่ได้มีการเก็บเกี่ยวผลผลิตจากพืชหรือสัตว์ก็ตาม และอาจทำให้กำไรหรือขาดทุนมีความผันผวนไปตามมูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการวัดมูลค่า

4. IFRS รวมทั้งมาตรฐานการบัญชีไทยที่นำมาจาก IFRS อ่านยาก จะทำอย่างไร

ต้องยอมรับว่าเป็นวิชาชีพเฉพาะจึงมีหลักเกณฑ์และข้อกำหนดที่เป็นเชิงเทคนิคอยู่มาก หากผู้อ่านไม่มีความรู้ที่ลึกซึ้งในเรื่องการบัญชีมาก่อนก็อาจจะไม่เข้าใจข้อกำหนดต่างๆ ของมาตรฐานการบัญชี และนักบัญชีเองหากไม่มีความรู้ในธุรกิจเฉพาะ เช่น สถาบันการเงินหรือประกันภัย หรือไม่รู้จักธุรกรรมบางประเภท เช่น ตราสารอนุพันธ์ การป้องกันความเสี่ยง ผลประโยชน์ของพนักงาน แม้จะมีความรู้บัญชีก็ไม่สามารถเข้าใจข้อกำหนดของมาตรฐานเช่นกัน ดังนั้น ผู้ที่จะอ่านมาตรฐานการบัญชีในเรื่องซึ่งเป็นเชิงเทคนิคหรือเป็นเรื่องของอุตสาหกรรมเฉพาะต้องศึกษาหาความรู้ในเรื่องนั้นๆ ก่อน และเพื่อให้มีความเข้าใจในหลักการของข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีทุกฉบับ ควรอ่านแม่บทการบัญชี หรือ Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements ก่อนการอ่านมาตรฐานการบัญชี สำหรับผู้ที่อยากทราบเหตุผลว่าทำไม IFRS จึงออกข้อกำหนดในลักษณะเช่นนั้น ถ้าเป็น IAS ที่มีการปรับปรุงโดย IASB หรือ IFRS ในแต่ละฉบับจะมีการอธิบายเหตุผลของข้อกำหนดดังกล่าว (Basis for Conclusions) ซึ่งสามารถหาอ่านได้จาก IFRS ฉบับเต็ม นอกจากนี้ หากมีผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับข้อกำหนดที่ไม่ถูกต้องหรือไม่สอดคล้องกับหลักการทางบัญชี สามารถให้ความเห็นต่อ IASB ได้ โดยในช่วงระหว่างการออก IFRS หรือปรับปรุง IAS ทาง IASB จะมีการรับฟังความคิดเห็น ซึ่งต้องติดตามจากเว็บไซต์ www.iasb.org สำหรับผู้ที่อยากเห็นแนวทางในการปฏิบัติตาม IFRS ในฉบับที่มีความซับซ้อน ก็จะสามารถหาอ่านได้จาก Guidance on Implementing สำหรับ IFRS ฉบับนั้นๆ

5. อยากราบแนวทางในการปรับเปลี่ยนการจัด ทำงบการเงินจากมาตรฐานของไทยที่ใช้อยู่ ในปัจจุบันไปเป็น IFRS

จากคำแนะนำของบุคคลและองค์กร (ในต่างประเทศ) ที่มีประสบการณ์ตรงในการนำ IFRS มาใช้ ส่วนใหญ่เห็นตรงกันว่า การวางแผนเป็นเรื่องที่สำคัญที่สุด และบริษัทต้องเตรียมรับกับอุปสรรคที่จะเกิดขึ้นในระหว่างดำเนินการ ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายที่สูงกว่างบประมาณ ขอบเขตของงานที่เพิ่มมากขึ้นกว่าแผนที่เตรียมไว้ ความล่าช้า ซึ่งอาจส่งผลให้บริษัทต้องเร่งรีบเพื่อให้ทันต่อกำหนดการบังคับใช้ ทำให้เกิดความไม่มีประสิทธิภาพ ความซับซ้อน และความซ้ำซ้อน สำหรับขั้นตอนที่บริษัทควรดำเนินการในการนำ IFRS มาใช้ประกอบด้วย การให้ความรู้กับบุคลากรภายในองค์กร แหล่งความรู้เกี่ยวกับ IFRS มีมากมาย ทั้งจากหนังสือและเว็บไซต์ต่างๆ สำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ (Big 4) ในประเทศไทยเองก็มีการจัดทำภาพรวมของ IFRS และเปรียบเทียบข้อแตกต่างที่สำคัญระหว่าง IFRS กับมาตรฐานการบัญชีของไทย เพื่อระบุความแตกต่างทางเทคนิคของวิธีการบัญชี การพัฒนาหลักสูตรและฝึกอบรมผู้บริหารระดับสูงให้ทราบถึงพื้นฐานของ IFRS รวมถึงสรุปข้อแตกต่างที่สำคัญของ IFRS ที่คาดว่าจะส่งผลกระทบต่องบการเงินของบริษัท

การพัฒนากลยุทธ์ว่าจะใช้ IFRS ทั้งหมด (adopt) หรือจะปรับเฉพาะส่วนที่มาตรฐานไทยที่ใช้อยู่แตกต่างไปจาก IFRS (converge) ถ้าสภาวิชาชีพประกาศใช้ IFRS 1: First-time Adoption of IFRS บริษัทจะสามารถปฏิบัติตาม IFRS 1 ในการนำ IFRS ทั้งหมด มาใช้เป็นครั้งแรก กล่าวคือ ประเมินวิธีปฏิบัติทางธุรกิจทั้งหมดและพิจารณาทางเลือกของ IFRS และตัดสินใจว่าจะใช้วิธีการใด ซึ่งวิธีที่เลือกใหม่นี้ อาจแตกต่างไปจากวิธีเดิมซึ่งเป็นทางเลือกตาม IFRS ด้วยเช่นกัน เช่น เดิมบริษัทใช้โมเดลราคาหุ้นในการรายงานที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เมื่อมีการนำ IFRS มาใช้บริษัทอาจพิจารณาว่าโมเดลราคาประเมินเป็นวิธีการรายงานที่ดีกว่าและปรับมาใช้วิธีนี้ หรือในบางกรณีบริษัทอาจจะปรับเปลี่ยนวิธีทำธุรกิจใหม่เนื่องจากผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากข้อกำหนดของ IFRS แต่ถ้าบริษัทใช้วิธีปรับเฉพาะวิธีบัญชีที่บริษัทเห็นว่าแตกต่างจากข้อกำหนดของ IFRS ก็เป็นเพียงการคำนวณผลของงบการเงินใหม่ตามหลักการของ IFRS ในการนำเสนองบการเงินตาม IFRS เป็นครั้งแรก เช่น ในปี 2011 บริษัทต้องนำเสนองบการเงินของปี 2010 ซึ่งทำขึ้นตาม IFRS มาแสดงเพื่อการเปรียบเทียบกับ ดังนั้น ในปี 2010 บริษัทจะต้องทำงบการเงินทั้งตามมาตรฐานการบัญชีที่ใช้อยู่เดิมและตาม IFRS คู่ขนานไปด้วย

เนื่องจาก IFRS มีผลกระทบต่อการบัญชีและการรายงานเท่านั้น แต่ยังคงกระทบต่อธุรกิจและการดำเนินงานด้านอื่นๆ ด้วย เช่น เงื่อนไขการกู้ยืมเงิน การจ่ายเงินปันผล งบประมาณ การวัดผลงานของพนักงานและหน่วยงาน รวมทั้งการจ่ายค่าตอบแทน บริษัทจึงควรจัดตั้งคณะทำงานซึ่งประกอบด้วยผู้บริหารระดับสูงจากฝ่ายงานต่างๆ เช่น บัญชี ภาษี สื่อสารองค์กร ทรัพยากรมนุษย์ นักลงทุนสัมพันธ์ กฎหมาย ระบบข้อมูลจากฝ่ายงานต่างๆ ในบริษัท ผลิตภัณฑ์ เพื่อร่วมกันวิเคราะห์ผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อธุรกิจและการดำเนินงาน จัดทำคู่มือการบัญชีของบริษัท ประสานงานกับผู้สอบบัญชี เพื่อให้มีความชัดเจนเกี่ยวกับทางเลือกทางการบัญชี รวมทั้งทราบถึงวิธีปฏิบัติของบริษัทเพื่อนอุตสาหกรรม ทำงานร่วมกับฝ่ายระบบข้อมูลในการออกแบบระบบการจับเก็บและการรายงานข้อมูลตามข้อกำหนด รวมทั้งจัดทำแผนการฝึกอบรมพนักงานในเรื่องที่เกี่ยวข้องในการนำ IFRS มาใช้ หรือในการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีไทยที่นำมาจาก IFRS ทั้งหมดเป็นครั้งแรก คงปฏิเสธไม่ได้ว่าบริษัทจะต้องประสบกับปัญหาในการปรับเปลี่ยนจากวิธีปฏิบัติที่คุ้นเคยและไม่ซับซ้อนไปเป็นวิธีปฏิบัติใหม่ที่ซับซ้อนกว่าเดิม รวมทั้งอาจต้องมีการลงทุนในระบบข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อให้มีข้อมูลสำหรับการบันทึกรายการหรือการเปิดเผยข้อมูล ทำให้บริษัทบางแห่งอาจไม่เห็นความจำเป็นของการต้องนำ IFRS มาใช้ แต่หากคิดถึงสภาวะปัจจุบันที่บริษัทต้องแข่งขันในการดำเนินธุรกิจในระดับภูมิภาคหรือระดับโลก ความได้เปรียบในการแข่งขันดังกล่าวส่วนหนึ่งมาจากการมีต้นทุนของเงินทุนที่ต่ำกว่าคู่แข่ง การใช้ IFRS ในการจัดทำงบการเงินเป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานทางการเงินของประเทศไทยเพื่อให้บริษัทไทยสามารถระดมเงินทุนได้จากแหล่งเงินทุนทั่วโลกสำหรับการขยายธุรกิจและเศรษฐกิจทั้งของบริษัทและของประเทศ ดังนั้น บริษัทควรมองประโยชน์ที่จะได้รับในระยะยาวมากกว่าปัญหาที่เป็นระยะสั้น 😊

สำหรับผู้สนใจมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ หรือ IFRS สามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จาก หนังสือ **“IFRS : ข้อกำหนดสำคัญ ตัวอย่าง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล”** และ CD การบรรยายทางวิชาการ เรื่อง **“IFRS... เพิ่มดีกรีความเชื่อมั่นในกิจการ”** โดย รศ.ดร.อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์ ศึกษารายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ www.maruey.com