

แนวปฏิบัติของสำนักงานบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม

The accounting guideline of accounting office according to the Thai financial reporting standards for small and medium-sized entities

สุรชัย เอ็มอักษร^{1*} สุภานันต์ จันทร์ตรี¹ และ ปัทมา ช้างดี¹

Surachai Am-ugsorn^{1*}, Suphanan Jantree¹ and Pattama Changdee¹

บทคัดย่อ

รายงานวิจัยฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาและเปรียบเทียบหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะกับหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม และเสนอแนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมให้แก่สำนักงานบัญชี โดยศึกษาและเก็บรวบรวมข้อมูลจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินทั้ง 2 ฉบับ ตลอดจนบทความและเอกสารทางวิชาการต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และนำมาเปรียบเทียบกัน เพื่อให้เห็นความแตกต่างของหลักการทางบัญชีทั้งสองฉบับ และผู้วิจัยนำข้อสรุปดังกล่าวไปเก็บข้อมูลโดยใช้แบบสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง เพื่อการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) จากผู้ให้ข้อมูลจำนวน 10 คน ซึ่งเป็นผู้ทำบัญชีของสำนักงานบัญชีที่ยินดีให้คณาจารย์และนักศึกษาของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ ร่วมศึกษาและทำวิจัยเพื่อแก้ไขปัญหาให้สถานประกอบการในโครงการสหกิจศึกษา พบว่า ประเด็นความแตกต่างของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน 2 ฉบับที่เป็นปัญหาในทางปฏิบัติ ได้แก่ 1) การนำเสนองบการเงิน 2) การจัดทำงบกระแสเงินสด 3) การรับรู้ต้นทุนการกู้ยืม 4) การจัดประเภทสัญญาเช่า และ 5) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้วิจัยจึงจัดทำแนวปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมใน 5 ประเด็นดังกล่าว

คำสำคัญ: มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม

Abstract

The purposes of this research were to examine and compare principles of Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities (TFRS for NPAPs) and Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities (TFRS for SMEs). Moreover, this study aimed to suggest the accounting guideline of Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities to the accounting office. The data were collected

¹ คณะบริหารธุรกิจและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ ศูนย์สุพรรณบุรี 72130

¹ Faculty of Business Administration and Information Technology, Rajamangala University of Technology Suvarnabhumi, Suphanburi Campus 72130, Thailand

* Corresponding author. E-mail: surachai.a.rmutsb@gmail.com

from the both Standards; articles and other related academic papers were compared to distinguish these two principles. The semi-structured interview and the in-depth interview were applied to gather data from 10 participants, who were accounting office's bookkeepers attending Cooperative Education Program which held by Rajamangala University of Technology Suvarnabhumi to solve problems enterprise. The differences of two standards were 1) financial statements presentation 2) statement of cash flows 3) borrowing costs 4) classification of leases and 5) related party disclosures. Therefore, researcher created the accounting guideline of Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities to suggest about those issues.

Keywords: international financial reporting standards for small and medium enterprise

บทนำ

เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินของประเทศไทยสอดคล้องกับกลุ่มประเทศใน Asean Economics Community (AEC) และเพื่อให้รายงานทางการเงินของกิจการในประเทศไทยมีความเป็นสากล คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงได้ตั้งคณะทำงานเพื่อศึกษาเกณฑ์ที่เหมาะสมในการจัดประเภทกิจการ เพื่อประกอบการพิจารณาการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (IFRS for SMEs) ซึ่งจัดทำโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) มาถือปฏิบัติในประเทศไทย โดยแนวทางในเบื้องต้นได้พิจารณาการจัดทำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และการจัดประเภทของกิจการในประเทศไทยออกเป็น 3 ระดับชั้น (3-Tier financial reporting) ได้แก่

1. กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (PAEs) ซึ่งปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศอย่างเต็มรูปแบบ

2. กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่เป็น

กิจการขนาดใหญ่หรือมีความพร้อมสูง (NPAEs) ซึ่งปฏิบัติตามข้อกำหนดของ IFRS for SMEs ที่จัดทำขึ้นเป็นภาษาไทยและเรียกว่า TFRS for SMEs

3. กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะขนาดเล็ก (micro entities) ซึ่งขณะนี้ไม่มีแนวโน้มที่จะกำหนดให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) ฉบับปัจจุบันต่อไป (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2557)

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ จัดการศึกษาในระบบสหกิจศึกษา เพื่อสร้างความร่วมมือระหว่างภาควิชาการ และภาคธุรกิจและอุตสาหกรรม ซึ่งมุ่งเน้นให้นักศึกษาที่เข้าร่วมโครงการปฏิบัติการวิจัยและพัฒนาในสถานประกอบการ โดยนักศึกษาจะเข้าศึกษาปัญหา หรือประเด็นที่ต้องการพัฒนาของสถานประกอบการ ในปีการศึกษา 2557 สำนักงานบัญชีแห่งหนึ่งในจังหวัดชัยนาท ซึ่งให้บริการรับทำบัญชีให้แก่กิจการที่มีขนาดกลาง และขนาดย่อม แจ้งความประสงค์ผ่านนักศึกษาในโครงการสหกิจศึกษาว่าต้องการทราบประเด็นความแตกต่างของหลักการทางบัญชีตามมาตรฐาน

การรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะกับหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม เพื่อเตรียมความพร้อมให้แก่พนักงานบัญชีในสำนักงาน และเกิดแนวปฏิบัติทางบัญชีที่ถูกต้องสู่การนำไปใช้ภายหลังที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว

ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษาประเด็นความแตกต่างของหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะกับหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาและเปรียบเทียบหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะกับหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม
2. เพื่อเสนอแนวปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมให้แก่สำนักงานบัญชี

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องและการทบทวนวรรณกรรม

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ ได้แก่ ทฤษฎีว่าด้วยความเป็นองค์กรอันชอบธรรม (Institutional Legitimacy theory) (Wallace, 1990 อ้างใน สุภาพร, 2550) ซึ่งเป็นทฤษฎีที่บ่งบอกว่าหน่วยงานหรือองค์กรต่างๆ ต้องการให้ได้รับการยอมรับในสังคมโดยชอบธรรม ซึ่งแนวคิดของทฤษฎีนี้นำไปสู่

การพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของสภาวิชาชีพบัญชี ให้เป็นไปตามแนวทางเดียวกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสำหรับ SMEs ที่จัดทำโดย IASB เพื่อให้วิชาชีพบัญชีของไทยได้รับการยอมรับในระดับสากล

ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2554) มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะนี้ กำหนดขึ้นเพื่อกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะโดยครอบคลุมถึงผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 8 ที่มีใช้กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ไม่ว่าจะเป็นอยู่ในลักษณะของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือบริษัทจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรและเป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (non-publicly accountable entities) หมายถึงกิจการที่ไม่ใช่กิจการดังต่อไปนี้

1. กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะเป็นในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการชื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (over the counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาคหรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการ

กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ต่อประชาชน

2. กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น

3. บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน

4. กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

ขอบเขตของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม

วิโรจน์ (2558) สภาวิชาชีพบัญชี เริ่มปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินให้ทัดเทียมกับมาตรฐานการบัญชีสากล โดยจะมีการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ TFRS for NPAEs เพื่อให้มีผลบังคับใช้ในปี 2560 ซึ่งเนื้อหาจะเปลี่ยนไปอ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม หรือ IFRS for SMEs แทน เนื่องจากในอดีตสภาวิชาชีพบัญชีเขียน TFRS for NPAEs โดยนำมาตรฐานสากลชุดใหญ่มาย่อและทำให้ง่ายขึ้นเพื่อใช้กับกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก โดยตัดส่วนของเนื้อหาที่มีความซับซ้อนและที่ไม่ใช่สำหรับกิจการขนาดเล็กออกไป (เช่น แนวคิดเรื่องมูลค่ายุติธรรม การตีราคามูลค่าสินทรัพย์เพิ่ม) แต่ก้าวต่อไปสภาวิชาชีพบัญชีจะนำมาตรฐานสากลสำหรับชุดเล็กโดยเฉพาะ

มาจากต่างประเทศ มาบังคับใช้กับกิจการ SMEs โดยอ้างอิงฉบับปี 2013 (IFRS for SMEs 2013)

เหตุผลหลักที่สภาวิชาชีพบัญชีต้องการปรับเปลี่ยนมาตรฐานการบัญชีชุดเล็กนั้น มีเหตุมาจากกิจการที่เรียกว่า NPAEs นั้นมีขนาดแตกต่างกันตั้งแต่กิจการค่อนข้างใหญ่ไปจนถึงกิจการขนาดเล็กมากๆ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะบางกิจการมีขนาดใหญ่กว่าบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์บางแห่ง ในขณะที่กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจำนวนมากเป็นแค่กิจการเจ้าของคนเดียว ทำให้การบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีค่อนข้างประสบปัญหาเนื่องด้วยขนาดที่แตกต่างกันมากนั่นเอง สำหรับ IFRS for SMEs คาดว่าจะถูกนำมาใช้แทน TFRS for NPAEs ในปี 2560 นักบัญชีและกิจการจึงยังมีเวลาเตรียมตัวและทำความเข้าใจอีกระยะหนึ่ง และสามารถแสดงความคิดเห็นต่อสภาวิชาชีพบัญชี ในแง่ผลกระทบที่อาจมีต่อกิจการ หากสภาวิชาชีพบัญชี นำ IFRS for SMEs มาใช้ กิจการจึงควรนำมาตรฐานฉบับดังกล่าวที่เป็นภาษาอังกฤษมาศึกษา ก่อน พร้อมๆ กับการนำ TFRS for NPAEs ที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันมาศึกษาทำความเข้าใจให้ถ่องแท้ก่อนที่จะต้องใช้มาตรฐานฉบับใหม่ ซึ่งคาดว่าจะมีความซับซ้อนกว่า TFRS for NPAEs ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

วิธีการศึกษา

ผู้ให้ข้อมูลหลัก (participants)

ผู้ให้ข้อมูลในการศึกษาคือ ผู้ทำบัญชีที่ยินยอมให้ข้อมูลจำนวน 10 คน ของสำนักงานบัญชีในจังหวัดชัยนาท ที่มีความประสงค์จะทำวิจัยเพื่อพัฒนาสถานประกอบการร่วมกับมหาวิทยาลัย

เทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิ ในโครงการ สหกิจศึกษา ปีการศึกษา 2557 ซึ่งดำเนินการระหว่าง 17 สิงหาคม – 11 ธันวาคม 2558 ผู้วิจัยส่งจดหมาย แนะนำตัว จดหมายรับรองจากคณะบริหารธุรกิจ และเทคโนโลยีสารสนเทศ และแบบยินยอม ให้สัมภาษณ์ให้แก่ผู้ให้ข้อมูลเพื่อยืนยันการสัมภาษณ์ และนัดหมายการสัมภาษณ์

ขั้นตอนการสร้างเครื่องมือวิจัย

1. เตรียมข้อมูล แนวคิด ทฤษฎี และหลักปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for SMEs) ตลอดจนบทความ เอกสารทางบัญชี และข้อมูลจากแหล่งต่างๆ บนสื่ออิเล็กทรอนิกส์

2. เตรียมความรู้ในเรื่องระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ จรรยาบรรณของนักวิจัย วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล และวิธีการวิเคราะห์ข้อมูลจากตำรา และการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญด้านการวิจัยเชิงคุณภาพ

3. เตรียมแนวคำถามในการสัมภาษณ์ (interview protocol) โดยการศึกษาประเด็นคำถามจากการทบทวนวรรณกรรมและแนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้องโดยสร้างเป็นคำถามหลัก จำนวน 15 คำถาม เพื่อตอบวัตถุประสงค์ของการวิจัยในครั้งนี้

วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้แบ่งวิธีการเข้าถึงข้อมูลและเก็บรวบรวมข้อมูลออกเป็น 2 ส่วน คือ

1. การเก็บรวบรวมข้อมูลด้านเอกสาร (review data) ผู้วิจัยได้ศึกษาและเก็บรวบรวมข้อมูล

ด้านวิชาการจากแหล่งข้อมูล และสื่อสิ่งพิมพ์ต่างๆ เช่น เอกสารทางวิชาการ นิตยสาร เอกสารการประชุม วารสาร หนังสือพิมพ์ บทความต่างๆ ข้อมูลจาก อินเทอร์เน็ต และงานวิจัยต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

2. การเก็บรวบรวมข้อมูลภาคสนาม (field data) ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้การสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (in-depth interview) โดยเตรียมคำถามกึ่งโครงสร้าง (semi-structured interview)

การจัดทำข้อมูลและวิเคราะห์ผล

1. นำข้อมูลที่ได้จากการค้นคว้ามาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานการบัญชี เอกสารทางวิชาการ นิตยสาร เอกสารการประชุม วารสาร หนังสือพิมพ์ บทความและงานวิจัยต่างๆ มาสรุปและเปรียบเทียบเป็นรายบทเพื่อหาหลักการทางบัญชีที่มีความแตกต่างกันของ TFRS for NPAEs กับ TFRS for SMEs

2. นำตารางการเปรียบเทียบในข้อ 1. ส่งให้แก่ผู้ให้ข้อมูล และตั้งคำถามกึ่งโครงสร้างจากแต่ละบทในตารางเปรียบเทียบดังกล่าว เพื่อสัมภาษณ์ผู้ให้ข้อมูล

3. นำข้อมูลที่ได้จากการถอดเทปและการบันทึกภาคสนามมาอ่านหลายๆ ครั้งเพื่อให้เกิดความเข้าใจในภาพรวมของข้อมูลที่ได้ และพิจารณาประเด็นที่สำคัญ

4. ดึงข้อความหรือประโยคที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for SMEs)

5. จับกลุ่มข้อความหรือประโยคที่มีความหมายเหมือนกันหรือใกล้เคียงกันไว้ด้วยกัน

โดยมีรหัสข้อมูล (code) กำกับทุกข้อความหรือทุกประโยคแล้วจึงตั้งชื่อคำสำคัญ ซึ่งจะจัดเป็นทั้งกลุ่มใหญ่ (themes) และกลุ่มย่อย (sub-theme)

6. เขียนบรรยายสิ่งที่ค้นพบอย่างละเอียดและชัดเจน โดยไม่มีการนำทฤษฎีไปควบคุมปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้น พร้อมทั้งยกตัวอย่างคำพูดประกอบคำสำคัญที่ได้

ผลการศึกษา

ผลการศึกษาส่วนที่ 1

ผู้วิจัยทำการเปรียบเทียบหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) และหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for SMEs) โดยเปรียบเทียบแต่ละหัวข้อที่กำหนดเป็นบทไว้ใน TFRS for SMEs ดัง (Table 1)

Table 1 Comparison of the accounting according to the Thai Financial Reporting Standards for NPAEs and according to the Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities.

TFRS for SMEs	TFRS for NPAEs
Unit 1: small and medium-sized entities It depends on the ways of future	NPAEs means the non-ventures with equity or debt traded on the public, non-financial and non-public companies
Unit 2: concepts 1. the statements of the comprehensive income 2. adopting the fair value measurement of certain assets	1. do not prepare a statement of comprehensive income 2. use the former valuation cost
Unit 3: financial statement presentation 1. require a statement of comprehensive income 2. required to prepare a statement of cash flows	1. show a profit and loss statement 2. not required to prepare a cash flow statement
Unit 4: statement of financial position 1. additional terms are classified as the current liabilities. Its purpose is to hold the preliminary liabilities held for trading 2. equity represents the non-controlling interests which separating from the owners	1. the condition of the liabilities is held for trading with the primary objective, classifying in current liabilities 2. no requirement if it does not require the preparation of consolidated financial statements

Table 1 Comparison of the accounting according to the Thai Financial Reporting Standards for NPAEs and according to the Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities. (continue)

TFRS for SMEs	TFRS for NPAEs
Unit 5: statement of comprehensive income and income statement	1. the company prepared statements of income to calculate earnings (loss) without presenting other comprehensive income
1. show the total comprehensive income in a single statement or two separate statements of income and statements and comprehensive income	2. companies must have the list in the income statement as revenue less financial cost, which including interest, financial expenses and income taxes gain (loss)
2. add to the statement of the comprehensive income as the share of profit and jointly entities using the equity method profit or loss will know after taxing from the discontinued operations	
Unit 6: statement of changes in the equity and statement of comprehensive income and retained earnings	entity will show a statement of changes
identify and select the statements of income and the profit beside the statement income and the equity shows changes	
Unit 7: statement of cash flows	not required to prepare a cash flow
there are restrictions on the statement of cash flows which consistent with the principles in TAS 7	statement but if they do not comply with the requirements of TAS 7
Unit 8: notes to the financial statements	
the requirements are clearer on the disclosure of accounting policies, prudence and important information about the uncertainty of estimates	no determination

Table 1 Comparison of the accounting according to the Thai Financial Reporting Standards for NPAEs and according to the Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities. (continue)

TFRS for SMEs	TFRS for NPAEs
Unit 12: additional financial instruments issues	1. no mentioned about the value
1. option & forward contract used to measure initially at fair value and subsequently measure the value through profit or loss	2. no identification
2. identify the risk hedge and the protection	
Unit 13: inventories	
changes in fair value of derivative instruments used to hedge the interest rate and the commodities price to adjust the carrying commodity value	no determination
Unit 14: investments in associates	
the alternative measure is the cost of equity and fair value	measuring by cost
Unit 15: investments in joint ventures	1. there is no prescribed form of joint ventures
1. there are three types of joint operations, jointly controlled assets and jointly controlled entities	2. the value of the entity jointly controlled by the cost in the financial statements only
2. the cost is measured at the fair value can be selected and be equity	
Unit 16: investment property	the measured acquisition is the
the alternative measure is the fair value, accumulated depreciation and impairment losses but be classified as property, plant and equipment	accumulated depreciation and impairment losses

Table 1 Comparison of the accounting according to the Thai Financial Reporting Standards for NPAEs and according to the Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities. (continue)

TFRS for SMEs	TFRS for NPAEs
Unit 17: property, plant and equipment there is no way to measure the value with revaluation and borrowing costs which cannot be included as a cost	there is no way to measure the value with revaluation and borrowing costs which cannot be included as a cost
Unit 18: intangible assets 1. measured at the accumulated amortization, which is based on the estimated useful life, if it cannot be used for 10 years for impairment 2. expenditure for research and development costs	1. measured at the accumulated amortization, which is based on the estimated useful life, if it cannot be used for 10 years for impairment 2. development costs are recognized as intangible assets if it meets all the requirements
Unit 19: business combinations the defined principle is a business combination using the purchase method and include expenses directly which related to the cost of acquisition and goodwill is amortized over the estimated useful if it cannot be cut to 10 years	no determination
Unit 20: leases no specific indication	there are identified indications finance leases such as a percentage of the amount over the estimated useful lives. The percentage of fair value, etc.
Unit 21: provisions and contingencies measured by the best estimate but using the discounted present value (PV)	measured by the best estimate which does not require using the discounted present value

Table 1 Comparison of the accounting according to the Thai Financial Reporting Standards for NPAEs and according to the Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities. (continue)

TFRS for SMEs	TFRS for NPAEs
Unit 22: liabilities and equity	
a schedule of financial instruments as liabilities or equity	no determination
Unit 23: revenue	1. there are 3 incomes from the real estate as follows;
1. the income will be known after transferring only	A. the amount
2. interest income is recognized as revenue when the real rate of return	B. the percentage-of-completion Method
3. make a measurement on customer loyalty incentive programs	C. the cash installment due to choice b., and c. the conditions required for 9 conditions
	2. interest income is recognized as revenue when the real rate of return or other methods that result indifferently
	3. not applicable TFRIC 13
Unit 24: government grants	
government grants are recognized as the income when the right to receive the money with the relevant conditions	no determination
Unit 25: borrowing costs	entity of capitalize borrowing costs attributable to the acquisition, construction or production of a qualifying asset are capitalized
entities will be known as an expense in the income statement in the period which they arise	

Table 1 Comparison of the accounting according to the Thai Financial Reporting Standards for NPAEs and according to the Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities. (continue)

TFRS for SMEs	TFRS for NPAEs
Unit 26: share-based payment	
1. the criteria for the TFRS 2 Share-based payment is the equity cash payments and the equity	no determination
2. The criteria for measurement differ from TFRS 2 on determining the fair value hierarchy, a third of the shares respectively	
Unit 27: impairment of assets	1. companies need to adjust the value of inventories to net realizable value. The exercise price is expected to be sold as usual.
1. the assessment of impairment of inventories by comparing the carrying value with the selling price produce a complete and costs to sell	2. impairment recognized as part of cost of sales
2. an impairment loss is recognized to profit or loss	3. net worth is expected to be returned to the selling price of other assets. FAP's announcement 13/2555 and the value in use of assets instead
3. net realizable value is estimated to have recoverable assets	
Unit 28: employee benefits	1. there are no specific regulations
1. accounting methods in accordance with the principles of TAS 19	2. employee benefits are recognized as the part of the provision and calculate the best estimate
2. allow a simple way to calculate the fair value of obligations under defined benefit plans without defining how to recognize actuarial gains and losses on insurance	3. allow discrimination based on TAS 19

Table 1 Comparison of the accounting according to the Thai Financial Reporting Standards for NPAEs and according to the Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities. (continue)

TFRS for SMEs	TFRS for NPAEs
Unit 29: income tax the recorded deferred income tax by TAS12	tax records payable by except discrimination based TAS 12
Unit 30: foreign currency translation identify the currency used in the operation which similar to the principles in TAS 21	no requirement for the use of currency operations. Business is always baht currency but if there is a foreign currency follow TFRS for NPAEs about the impact of changes in foreign exchange rates
Unit 31: hyperinflation use statements that are denominated in the currency of the economic environment with severe inflation, the revised financial statements with the general price index that reflects changes in purchasing power	no mention about financial reporting in hyperinflationary economies.
Unit 32: events after the end of the reporting period examples are given of events after the end of the reporting period to improve and no further updates from TFRS for NPAEs	an example of the need to improve the judgment of the trial court, the bankruptcy of the debtor determining profit sharing or bonus, items that do not need to improve are to pay a dividend
Unit 33: related party disclosures 1. the following information must disclose as a minimum for the parties involved A. mount of money B. left C. principles D. allowance for doubtful accounts E. dept	Related party disclosures 1. there are no restrictions on the disclosure of information about a person or related parties but if that can be revealed by the accounting Standard No. 24 regarding disclosure of information about a person or related parties

Table 1 Comparison of the accounting according to the Thai Financial Reporting Standards for NPAEs and according to the Thai Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities. (continue)

TFRS for SMEs	TFRS for NPAEs
2. the administrators' income	2. there is no requirement to disclose the remuneration of key management personnel
Unit 35: transition to the IFRS for SMEs reporting Standards for SMEs set with TFRS for SMEs for the first time	no determination

เมื่อผู้วิจัยได้เสนอตารางการเปรียบเทียบมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) และมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for SMEs) ข้างต้น พร้อมทั้งได้อธิบายในแต่ละบทที่เปรียบเทียบโดยละเอียดแก่ผู้ทำบัญชีที่เป็นผู้ให้ข้อมูลทั้ง 10 ท่านแล้ว จึงได้สอบถามความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติจากผู้ทำบัญชีต้องจัดทำและนำเสนองบการเงินในแต่ละบทตาม TFRS for SMEs และเก็บรวบรวมข้อมูลและค้นหาข้อความหรือประโยคที่สำคัญเกี่ยวกับแนวทางการปฏิบัติตาม TFRS for SMEs จัดลำดับตามความถี่ที่ผู้ให้ข้อมูลได้กล่าวถึงจำนวน 5 บท ได้แก่ บทที่ 3 การนำเสนอ งบการเงิน บทที่ 4 งบกระแสเงินสด บทที่ 20 สัญญาเช่า บทที่ 25 ต้นทุนการกู้ยืม และ บทที่ 33 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รายละเอียดดังแสดงในส่วนที่ 2 ต่อไป

ผลการศึกษารายที่ 2

1. การนำเสนอ งบการเงิน

TFRS for SMEs กำหนดให้ต้องจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดยต้องแสดงรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (other comprehensive income: OCI) ด้วยการแสดงแบบหนึ่งงบ หรือแบบสองงบได้ ในขณะที่ TFRS for NPAEs ไม่เคยให้ต้องจัดทำดังกล่าว

ผู้ให้ข้อมูล กล่าวว่า การนำเสนอ งบการเงิน อาจเป็นปัญหาในทางปฏิบัติสำหรับลูกค้าของสำนักงานบัญชีในอนาคตได้ เพราะหัวข้อที่มาตรฐานกำหนดให้ต้องมีในรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นนั้น ยังไม่เคยปรากฏกับลูกค้าของสำนักงานมาก่อน พนักงานในสำนักงานบัญชีไม่มีประสบการณ์และความเข้าใจอย่างลึกซึ้งสำหรับรายการดังกล่าวได้แก่

- ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่า งบการเงินของการดำเนินงานในต่างประเทศ

- ผลกำไรและขาดทุนจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเพื่อขาย

- ผลกำไรและขาดทุนจากเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด
- ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบำนาญ
- การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์

เนื่องจากเป็นสำนักงานบัญชีขนาดเล็กและให้บริการสำหรับลูกค้าที่มีรายการค้าในต่างจังหวัดเท่านั้น ปัจจุบันจึงยังคงนำเสนองบการเงินด้วยข้อมูลตัวเลขกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเท่ากับกำไรสุทธิของเดิมได้ แต่ในอนาคตความน่าจะเป็นที่จะเกิดรายการค้ากับลูกค้าของสำนักงานบัญชีตามความเห็นของผู้ให้ข้อมูล 3 ลำดับแรกคือ รายการการเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ผลกำไรและขาดทุนจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเพื่อขาย และผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงินของการดำเนินงานในต่างประเทศ

แนวทางปฏิบัติของสำนักงานบัญชี คือ ทั้ง 5 รายการ เมื่อเกิดขึ้นในครั้งแรกให้รับรู้เข้าส่วนของ OCI ซึ่งในอดีต คือการรับรู้โดยตรงไปยังส่วนของเจ้าของ เพราะเป็นรายการที่ทำให้ส่วนของเจ้าของเปลี่ยนแปลงแต่มิใช่กำไรสุทธิจึงไม่รับรู้รายการดังกล่าวผ่านกำไรขาดทุน และหากต่อมาเกิด “การปรับปรุงการจัดประเภทรายการใหม่” (reclassification adjustments) เพื่อหลีกเลี่ยงการนับซ้ำสำหรับรายการกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จที่ได้แสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของกำไรขาดทุนสุทธิสำหรับงวดปัจจุบัน ซึ่งกำไรดังกล่าวที่บางส่วนได้เคยแสดงไว้เป็นส่วนหนึ่งของ OCI สำหรับงวดก่อนไว้แล้ว ก็ควรจะหักกำไรดังกล่าวจาก OCI ในงวดที่มีการจัด

ประเภทรายการใหม่ เช่น ผลกำไรที่เกิดขึ้นแล้ว (realized gain) จากเงินลงทุนในหลักทรัพย์และได้รวมอยู่ในกำไรขาดทุนสุทธิสำหรับงวดปัจจุบัน อย่างไรก็ตาม ผลกำไรนี้ได้รวมอยู่ใน OCI ในงวดก่อนด้วย เพราะเคยรับรู้เป็นผลกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้น (unrealized gain) ในงวดก่อน ดังนั้น จึงต้องหักผลกำไรที่เกิดขึ้นแล้วดังกล่าว ออกจาก OCI ในงวดนั้นๆ เพื่อหลีกเลี่ยงการรับรู้รายการซ้ำซ้อน

2. งบกระแสเงินสด

TFRS for SMEs มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำงบกระแสเงินสด ซึ่งสอดคล้องกับหลักการที่กำหนดใน TAS 7 ซึ่ง TFRS for NPAsE มีได้กำหนดให้ต้องจัดทำมาก่อน โดยกิจการต้องแสดงกระแสเงินสดในระหว่างรอบระยะเวลา จำแนกเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน โดยต้องแสดงในลักษณะที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนมากที่สุด การแสดงกระแสเงินสดจากกิจกรรมการดำเนินงานสามารถเลือกแสดงได้ 2 วิธี คือ วิธีทางตรง (direct method) และวิธีทางอ้อม (indirect method)

ผู้ให้ข้อมูล กล่าวว่า การจัดทำงบกระแสเงินสดเลือกที่จะนำเสนอกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานด้วยวิธีทางอ้อมเนื่องจากมีขั้นตอนไม่ยุ่งยาก โดยใช้ยอดกำไรหรือขาดทุนสุทธิปรับปรุงด้วยผลกระทบของรายการที่ไม่เกี่ยวกับเงินสด และรายการค้างรับ ค้างจ่ายของเงินสดรับและเงินสดจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานในอดีตหรือในอนาคต และรายการของรายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับกระแสเงินสดจากการลงทุนหรือการจัดหาเงิน

การที่มาตรฐานรายงานทางการเงินฯ บังคับให้กิจการขนาดกลางและขนาดเล็กต้องจัดทำงบกระแสเงินสดด้วยนั้นเป็นเรื่องดีสำหรับกิจการที่จะสามารถวิเคราะห์ลักษณะการใช้เงินของกิจการว่าใช้จ่ายหมดกับเรื่องใดไปบ้างสำหรับรอบระยะเวลาที่ผ่านมา และเป็นประโยชน์ต่อกิจการที่จะให้การกู้ยืมเงิน หรือสถาบันการเงิน เพื่อใช้ประกอบข้อมูลในการให้เครดิตแก่ลูกค้า แต่สร้างภาระและค่าใช้จ่ายแก่กิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก รวมถึงสำนักงานบัญชีที่ให้บริการกิจการดังกล่าวอย่างแน่นอน

3. ต้นทุนการกู้ยืม

TFRS for SMEs ได้กำหนดให้ต้นทุนการกู้ยืมไม่สามารถรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดินอาคารและอุปกรณ์ แต่ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมด ในขณะที่ TFRS for NPAEs ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ได้ ซึ่งการเปลี่ยนแปลงในครั้งนี้ถือว่าหลักการทางบัญชีและหลักการทางภาษีกลับมาแตกต่างกันอีกครั้ง เพราะเดิมในประเด็นนี้เมื่อครั้งออกมาตราฐานเคยมีความแตกต่างด้วยหลักการทางบัญชีและภาษี แต่ภายหลังได้ปรับให้เหมือนกันคือถือว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ได้ จนมาถึงข้อกำหนดในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ที่ทำให้เกิดความแตกต่างขึ้นอีก

ผู้ให้ข้อมูล กล่าวว่า การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นปัญหาสำหรับกิจการ และสำนักงานบัญชี เพราะต้องแสดงรายการปรับกำไรทางบัญชีและกำไรทางภาษีในแบบ ภ.ง.ด. 50 เมื่อต้องยื่นเสียภาษีสินปี แต่ในขั้นของการบันทึกบัญชีระหว่างเกิดรายการนั้น การบันทึกรายการเป็นต้นทุนทางการเงินหรือดอกเบี้ย

จ่ายมีความสะดวกมาก ในขณะที่การคำนวณรายจ่ายดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์นั้นต้องคำนวณหาอัตราการจัดขึ้นเป็นทุน แล้วจึงมาปันส่วนรายจ่ายเข้าเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ได้ ซึ่งมีความยุ่งยากและอาจเกิดความผิดพลาดขึ้นได้ง่าย

4. สัญญาเช่า

TFRS for SMEs ในเรื่องของข้อบ่งชี้สัญญาเช่าการเงินไม่มีการระบุจำนวนร้อยละของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือ ร้อยละของจำนวนเงินขึ้นต่ำที่ต้องจ่ายเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันทำสัญญา เป็นส่วนหนึ่งของการพิจารณาสัญญาเช่าว่าเป็นสัญญาเช่าทางการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงาน ในขณะที่ TFRS for NPAEs มีข้อกำหนดในการพิจารณาประเภทของสัญญาเช่าซึ่งกำหนดไว้เป็นตัวเลขร้อยละในแต่ละข้อ

ผู้ให้ข้อมูล กล่าวว่า การกำหนดข้อมูลเป็นตัวเลขร้อยละประกอบการพิจารณาจำแนกสัญญาเช่านั้นมีความชัดเจนและเป็นมาตรฐานในการปฏิบัติดีอยู่แล้ว ซึ่งจะง่ายสำหรับพนักงานบัญชีในการปฏิบัติงาน โดยพนักงานบัญชียังใช้ตัวเลขร้อยละในการพิจารณาประเภทสัญญาเช่าทางการเงินดังต่อไปนี้

- ผู้เช่ามีสิทธิเลือกที่จะซื้อสินทรัพย์ที่เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าในราคาไม่เกินร้อยละ 5 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันเริ่มสัญญาเช่า ถือได้ว่าเป็นราคาต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมมาก

- ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมระยะเวลาประมาณอย่างน้อยร้อยละ 80 ของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้น

- มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนประมาณอย่างน้อยร้อยละ 90 ของมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์

นอกจากนี้ ผู้ให้ข้อมูลได้กล่าวว่าสัญญาเช่าดำเนินงานสามารถปฏิบัติได้ง่ายกว่าสัญญาเช่าการเงิน และเมื่อต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาประเภทของสัญญาเช่า ลูกค้าส่วนใหญ่อยากให้พิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานมากกว่าสัญญาเช่าการเงิน

5. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

TFRS for SMEs มีข้อกำหนดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้เป็นอย่างน้อยสำหรับรายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันได้แก่ จำนวนเงินของรายการ ยอดคงค้าง เงื่อนไขหลักประกัน การค้ำประกัน ค่าเผื่อนหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้อง และหนี้สูญในงวด

นอกจากนี้ยังต้องเปิดเผยคำตอบแทนของผู้บริหารสำคัญซึ่ง TFRS for NPAEs มิได้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวข้างต้นแต่หากกิจการประสงค์จะเปิดเผยหากเห็นว่าเป็นประโยชน์ โดยให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ผู้ให้ข้อมูล กล่าวว่า กิจการของลูกค้าของสำนักงานบัญชีขนาดเล็กนั้น รายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันส่วนใหญ่เป็นรายการเงินให้กู้ยืมระยะยาวแก่บุคคลที่เกี่ยวข้องกัน โดยไม่มีหลักทรัพย์ค้ำประกันและเงื่อนไขในการจ่ายเงินและ

มีการตกลงติดต่อกันเป็นระยะในอัตราร้อยละ 5.50 - 6.00 ต่อปี โดยมาตรฐานฯ ยังไม่มีรูปแบบการเปิดเผยที่ชัดเจน ผู้ให้ข้อมูลจึงเปิดเผยรายการดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ ผู้ให้ข้อมูลกล่าวว่ายังไม่เข้าใจวิธีการเปิดเผยคำตอบแทนของผู้บริหารสำคัญว่าหมายถึงใครบ้าง และหากหมายถึงหุ้นส่วนผู้จัดการนั้น ผู้ให้ข้อมูลพิจารณาว่าเป็นการเปิดเผยข้อมูลที่จะเอื้อประโยชน์

อภิปรายผล

เมื่อผู้วิจัยได้ประเด็นปัญหาในทางปฏิบัติทั้ง 5 เรื่องดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผู้วิจัยจึงศึกษาหลักการทางบัญชีที่ถูกต้องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เอกสารทางวิชาการที่เกี่ยวข้องรวมทั้งผู้เชี่ยวชาญในแต่ละเรื่องและจัดทำเป็นแนวทางในการนำเสนองบการเงินให้แก่พนักงานบัญชีของสำนักงานบัญชี ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for NPAEs) โดยอธิบายหลักการ และแนวทางการปฏิบัติกับประเด็นปัญหาทั้ง 5 เรื่องดังต่อไปนี้

1. การนำเสนองบการเงิน

ตามความเห็นของผู้ให้ข้อมูลแสดงถึงความเข้าใจเป็นอย่างดีในหลักการของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ซึ่งเป็นส่วนที่ต้องนำเสนอเพิ่มเติมในงบการเงินหากต้องใช้ TFRS for SMEs สามารถอธิบายแนวคิดของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นได้ และบอกส่วนประกอบของกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นได้ครบถ้วน แต่ต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการ

จัดประเภทรายการใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นเพิ่มเติมดังนี้

สมศักดิ์ (2557) มาตรฐานการรายงานทางการเงินฯ กำหนดให้กิจการต้องจัดกลุ่มการนำเสนอรายการที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เป็นสองกลุ่ม คือ กลุ่มที่สามารถ recycle เข้ากำไรหรือขาดทุน และกลุ่มที่ไม่สามารถ recycle เข้ากำไรหรือขาดทุนในภายหลัง โดยกลุ่มที่สามารถ recycle เข้ากำไรหรือขาดทุนได้นั้นประกอบด้วย 1) ผลกำไรและขาดทุนจากการวัดมูลค่าเงินลงทุนเพื่อขาย 2) ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงินของการ

ดำเนินงานในต่างประเทศ และ 3) ผลกำไรและขาดทุนจากเครื่องมือป้องกันความเสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสดส่วนกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นที่ไม่สามารถ recycle เข้ากำไรขาดทุนได้นั้นประกอบด้วย 1) การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ และ 2) ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยสำหรับโครงการบำนาญ

โดยกิจการสามารถบันทึกและปรับปรุงรายการได้ตามแนวปฏิบัติที่เป็นตัวอย่างดัง (Table 2)

Table 2 The ways to improvement and un-improvement the reclassification of profit and loss.

the unable recycle group of profit		the recycle group	
year	revaluation of land is 120 baht from 100 baht	valuation of securities available for sale are 120	
1		baht from 100 baht	
	land 20	securities available for sale	20
	appraisal surplus (OCI) 20	gain from revaluation (OCI)	20
	(record the value of the land)	(recorded revaluation of securities)	
year	sale land for 150 baht	sale securities 150 baht	
2			
	cash 150	cash	150
	land 120	gain from the revaluation	20
	gain on sold land 30	securities available for sale	120
	(selling property record)	gain on sold land	50
		(selling securities record)	
	appraisal surplus 20		
	retained earnings 20		
	(eliminate the appraisal surplus)		

2. งบกระแสเงินสด

ผู้ให้ข้อมูลมีความรู้ และเห็นความสำคัญของงบกระแสเงินสด รู้วิธีการจัดทำงบกระแสเงินสด และเลือกที่จะแสดงงบกระแสเงินสดด้วยวิธีทางอ้อม เพราะมีความง่ายในการจัดทำซึ่งสอดคล้องกับวิชา (2552) ศึกษาเรื่อง รูปแบบงบกระแสเงินสดวิธีทางอ้อม พบว่า ในทางปฏิบัติบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นิยมจัดทำงบกระแสเงินสดด้วยวิธีทางอ้อมมากกว่าวิธีทางตรง เนื่องจากทำได้ง่าย สะดวก และรวดเร็วกว่า ประกอบกับนักวิเคราะห์ส่วนใหญ่นิยมใช้วิธีในการวิเคราะห์แหล่งได้มาและใช้ไปของเงินสดในการดำเนินงาน และเฉลิมขวัญ (2554) ศึกษาเรื่องกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบกระแสเงินสดโดยวิธีทางอ้อม พบว่า ปัจจุบันนิยมการจัดทำงบกระแสเงินสดด้วยวิธีทางอ้อมมากกว่าวิธีทางตรง เนื่องจากวิธีทางอ้อมจัดทำได้ง่ายกว่าวิธีทางตรง

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 7 (ปรับปรุง 2558) เรื่อง งบกระแสเงินสด กล่าวว่า กิจกรรมควรแสดงงบกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงานโดยใช้วิธีทางตรง เนื่องจากเป็นวิธีที่ให้ข้อมูลที่อาจเป็นประโยชน์ในการประมาณการกระแสเงินสดในอนาคต ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะไม่ได้รับหากใช้วิธีทางอ้อม ภายใต้วิธีทางตรง ข้อมูลของรายการหลักต่างๆ ของเงินสดรับและเงินสดจ่าย อาจทราบได้จาก

- การบันทึกรายการบัญชีของกิจการ หรือ
- โดยการปรับปรุงรายการขาย ต้นทุนขาย (รายได้ดอกเบี้ยและรายได้ที่มีลักษณะเดียวกัน และดอกเบี้ยจ่ายและค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเดียวกันของสถาบันการเงิน) และรายการอื่นใน งบกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จ สำหรับการเปลี่ยนแปลงในระหว่างงวดของ

สินค้าคงเหลือ ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เกิดจากการดำเนินงาน รายการอื่น ที่ไม่กระทบเงินสด และรายการอื่นซึ่งผลกระทบของเงินสดถือเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมลงทุน หรือ กิจกรรมจัดหาเงิน

โดยกิจการสามารถคำนวณกระแสเงินสดสุทธิจากกิจกรรมดำเนินงานทั้ง 2 วิธีตามแนวปฏิบัติดัง (Table 3)

3. ต้นทุนการกู้ยืม

ต้นทุนการกู้ยืม ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (TFRS for SMEs) ไม่สามารถรวมเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนที่ดินอาคารและอุปกรณ์ แต่ต้องบันทึกค่าใช้จ่ายทั้งหมด โดยผู้ให้ข้อมูลกล่าวว่าการเปลี่ยนแปลงการดังกล่าวทำให้เกิดความง่ายในการจัดทำงบการเงินมากขึ้นนั้นสอดคล้องกับนิภาร์ (2559) ได้เขียนไว้ในบทความเรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ SMEs กับการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญ (ตอน 2/2) โดยกล่าวถึงการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญคือ มีบทที่ทำให้การจัดทำงบการเงินง่ายมากยิ่งขึ้น คือ การยกเลิกการบันทึกต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ ในปัจจุบันกิจการต้องบันทึกต้นทุนการกู้ยืมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ในขณะที่ต้นทุนกู้ยืมอื่นต้องถูกบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในรอบบัญชีที่เกิดขึ้น แต่ในอนาคต TFRSs for SMEs จะกำหนดให้กิจการบันทึกต้นทุนการกู้ยืมทั้งหมดเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น แต่กิจการต้องไม่ลืมที่จะทำการปรับปรุงกำไรสุทธิเมื่อต้องยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้ง ภ.ง.ด. 51 และ ภ.ง.ด. 50

Table 3 Form of direct and indirect of statements of cash flows.

indirect way		direct way	
net and profit	xxx	received from customer	xxx
reconciliation		dividend	xxx
<u>add</u> non-cash charges	xxx	interest received in cash	xxx
loss on sale of asset	xxx	cash payments for merchandise	(xxx)
current assets decreased	xxx	cash payments are charged to	(xxx)
		operations	
current liabilities increased	xxx	cash paid for interest	(xxx)
<u>less</u> gain on sale of assets	(xxx)	income tax	(xxx)
current assets increased	(xxx)		
current liabilities decreased	(xxx)		
	xxx		
cash flows provided by (used in) operations	xxx	cash flows provided by (used in) operations	xxx

Source: ดวงสมร (2549)

อย่างไรก็ตามการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างหลักการทางบัญชีกับหลักการทางภาษีอีกครั้ง กล่าวคือ หนังสือกรมสรรพากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลได้กำหนดแนวปฏิบัติในเรื่องของ “ดอกเบี๋ยจ่าย” เมื่อมีการกู้ยืมเงินมาเพื่อซื้อทรัพย์สินจะพิจารณาว่า เมื่อใดถือว่าดอกเบี๋ยจ่ายเป็นต้นทุนของทรัพย์สินและเมื่อใดถือว่าดอกเบี๋ยจ่ายเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิซึ่งจะแยกเป็น 3 กรณี คือ

1. ระหว่างการได้ทรัพย์สิน ซึ่งทรัพย์สินนั้นอยู่ในระหว่างการผลิตหรือประกอบให้ถือเป็นต้นทุนของทรัพย์สิน ต้องนำไปคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเมื่อทรัพย์สินนั้นผลิตหรือประกอบ เสร็จสมบูรณ์และพร้อมใช้งาน

2. เมื่อทรัพย์สินผลิตหรือประกอบเสร็จสมบูรณ์หรือพร้อมใช้งานให้ถือเป็นดอกเบี๋ยจ่ายหรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3. กรณีกู้ยืมเงินมาใช้หลายวัตถุประสงค์จะต้องเฉลี่ยดอกเบี๋ยเงินกู้ยืมตามสัดส่วนของการใช้เงินกู้ ซึ่งฝ่ายบัญชีจะต้องมีตารางควบคุมการใช้เงินกู้ของกิจการ เมื่อกู้เงินมาในแต่ละครั้งนำไปใช้ซื้อทรัพย์สินหรือจ่ายค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทั่วไปเพื่อจะได้เฉลี่ยดอกเบี๋ยเงินกู้ตามเงินกู้ที่นำไปใช้

4. สัญญาเช่า

ผู้ให้ข้อมูลต้องการให้มีการกำหนดข้อมูลเป็นตัวเลขว้อยละประกอบการพิจารณาจำแนกสัญญาเช่าการเงิน เพราะจะง่ายต่อการใช้ดุลยพินิจแต่การกำหนดเป็นตัวเลขนัดเงินเหมือนในอดีตนั้น

เป็นกฎเกณฑ์ (rule-base) ซึ่งเอื้อต่อการตกแต่งตัวเลขทางการเงินบัญชีให้เป็นไปตามความตั้งใจของผู้บริหาร ทศนีย์นารถ และประวัฒน์ (2556) ได้ศึกษาเรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินกับการจัดการกำไร เมื่อพิจารณามาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยในปัจจุบันที่อ้างอิงตาม IFRS พบว่า มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทยมีลักษณะเป็นหลักการ (principles-base) ที่อนุญาตให้ผู้บริหารสามารถใช้ดุลยพินิจได้หลายฉบับ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 17 (ปรับปรุง 2558) เรื่องสัญญาเช่า กำหนดให้การจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินหรือสัญญาเช่าดำเนินงานนั้นต้องพิจารณาถึงเนื้อหาของรายการมากกว่ารูปแบบตามสัญญา จึงมิได้กำหนดจำนวนร้อยละของอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ หรือ ร้อยละของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายเทียบกับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่ทำสัญญาในมาตรฐานฉบับนี้ แต่กิจการต้องจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงินเมื่อเป็นไปตามแนวทางข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1. สัญญาเช่าโอนความเป็นเจ้าของในสินทรัพย์ให้แก่ผู้เช่าเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาของสัญญาเช่า
2. ผู้เช่ามีสิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์ด้วยราคาที่ต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรม ณ วันที่สิทธิเลือกซื้อเกิดขึ้น โดยราคาตามสิทธิเลือกซื้อนั้นมีจำนวนต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์มากเพียงพอที่จะทำให้เกิดความแน่ใจอย่างสมเหตุสมผล ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญาเช่าว่าผู้เช่าจะใช้สิทธิเลือกซื้อสินทรัพย์นั้น

3. ระยะเวลาของสัญญาเช่าครอบคลุมอายุการให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจส่วนใหญ่ของสินทรัพย์ แม้ว่าจะไม่มีการโอนกรรมสิทธิ์เกิดขึ้น

4. ณ วันที่เริ่มต้นของสัญญาเช่า มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายมีจำนวนเท่ากับหรือเกือบเท่ากับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า

5. สินทรัพย์ที่เช่ามีลักษณะเฉพาะจนกระทั่งมีผู้เช่าเพียงผู้เดียวที่สามารถใช้สินทรัพย์นั้น โดยไม่จำเป็นต้องนำสินทรัพย์ดังกล่าวมาทำการดัดแปลงที่สำคัญ

ข้อบ่งชี้ว่าอาจเป็นสัญญาเช่าการเงิน

1. หากผู้เช่าสามารถยกเลิกสัญญาเช่าได้ และผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบผลเสียหายที่เกิดกับผู้ให้เช่า เนื่องจากการยกเลิกนั้น

2. ผู้เช่าเป็นผู้ที่ได้รับผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการผันผวนของมูลค่ายุติธรรมของมูลค่าคงเหลือ

3. ผู้เช่าสามารถต่อสัญญาเช่าครั้งที่สองด้วยการจ่ายค่าเช่าที่มีจำนวนต่ำกว่าค่าเช่าในตลาดอย่างเป็นนัยสำคัญ

การพิจารณาสัญญาเช่าระยะยาวว่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานหรือสัญญาเช่าการเงินมีความสำคัญต่อการวิเคราะห์ความสามารถในการบริหารสินทรัพย์และโครงสร้างเงินทุนของกิจการ ผู้ให้ข้อมูลจึงกล่าวว่าลูกค้าส่วนใหญ่อยากให้เราพิจารณาว่าเป็นสัญญาเช่าดำเนินงานมากกว่าสัญญาเช่าการเงิน เพราะถ้าเป็นสัญญาเช่าการเงิน กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินในงบการเงิน กิจการจึงมีสินทรัพย์และหนี้สินมากกว่าการจัดประเภทเป็นสัญญาเช่าดำเนินงาน ส่งผลให้อัตราร้อยทางการเงิน คืออัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์รวม

(return on assets) และอัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (debt to equity ratio) สูงขึ้นซึ่งไม่เป็นผลดีต่อผู้บริหาร

5. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ผู้ให้ข้อมูลยังขาดแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีมิได้กำหนดรูปแบบที่ชัดเจนไว้ สอดคล้องกับ ธนาวดี และ นิมนวล (2556) ศึกษาเรื่อง การศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) ของบริษัทจดทะเบียนกับบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่าบางบริษัทเปิดเผยรายการระหว่างกันทุกรายการไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อเดียวกัน แต่บางบริษัทได้เปิดเผยรายการระหว่างกันเป็นบางรายการและเปิดเผยไว้ในหัวข้ออื่น เป็นต้น ซึ่งตามมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลอย่างชัดเจน ทำให้มีการแสดงรูปแบบของการเปิดเผยข้อมูลที่แตกต่างกันออกไป แต่ยังคงมีการเปิดเผยเนื้อหาที่เป็นสาระสำคัญเหมือนกัน เป็นผลให้ผู้ใช้งบการเงินไม่ได้รับความสะดวก เพราะอาจจะทำให้ผลการเปรียบเทียบในบางรายการที่ผู้ใช้งบการเงินคิดว่าบริษัทไม่ได้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าว ทั้งๆ ที่ข้อมูลส่วนนั้นได้มีการเปิดเผย แต่อยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้ออื่น

ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นเรื่องปกติทางการค้าและการประกอบธุรกิจ

หากเป็นกิจการขนาดใหญ่มักมีรายการค้าระหว่างกันในลักษณะบริษัทใหญ่กับบริษัทย่อย ส่วนกิจการขนาดเล็กมักเป็นรายการกู้ยืมเงินระหว่างกันระหว่างผู้บริหารกับกิจการ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนและฐานะการเงินของกิจการ บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจทำรายการที่บุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันไม่ทำ ตัวอย่างเช่น กิจการขายสินค้าในราคาทุนให้แก่บริษัทใหญ่ ซึ่งอาจไม่ขายให้กับลูกค้ารายอื่นในเงื่อนไขเดียวกัน จากเหตุผลดังกล่าว ข้อมูลหรือความรู้เกี่ยวกับรายการของกิจการ ยอดคงค้างของรายการเหล่านั้น รวมถึงภาระผูกพัน และความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จึงอาจมีผลกระทบต่อผู้ใช้งบการเงินในการประเมินการดำเนินงานของกิจการ ความเสี่ยงและโอกาสทางธุรกิจ ของกิจการนั้นๆ

ในกรณีที่กิจการมีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการต้องเปิดเผย ลักษณะความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ตลอดจนข้อมูลเกี่ยวกับรายการและยอดคงค้างของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลทุกข้อต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

1. จำนวนเงินของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
2. จำนวนเงินของยอดคงค้าง รวมถึงภาระผูกพัน และ
 - 2.1 ข้อกำหนด และเงื่อนไข รวมถึงหลักประกัน (ถ้ามี) และลักษณะของ สิ่งตอบแทนที่จะใช้ในการชำระยอดคงค้างดังกล่าว และ
 - 2.2 รายละเอียดของการค้าประกันที่ให้หรือได้รับ

3. ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินของยอดคงค้าง และ

4. หนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดที่เกิดขึ้นจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

นอกจากนี้แล้วผู้ให้ข้อมูลยังต้องให้กิจการเปิดเผยคำตอบแทนของผู้บริหารสำคัญ ซึ่งหมายถึงสิ่งตอบแทนทุกรูปแบบที่จ่ายหรือค้างจ่ายจากกิจการหรือจัดหาโดยกิจการหรือแทนกิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับงานที่ทำให้แก่กิจการ ซึ่งจ่ายให้แก่บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบในการวางแผนสั่งการ และควบคุมกิจกรรมต่างๆ ของกิจการ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม ทั้งนี้ รวมถึง กรรมการของกิจการ (ไม่ว่าจะทำหน้าที่ในระดับบริหาร หรือไม่)

สรุป

การศึกษา เรื่อง แนวปฏิบัติของสำนักงานบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม เกิดจากความต้องการของสถานประกอบการ คือ สำนักงานบัญชีแห่งหนึ่งในจังหวัดชัยนาท ซึ่งเข้าร่วมโครงการสหกิจศึกษากับมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลสุวรรณภูมิที่จะหาแนวปฏิบัติทางการบัญชีเมื่อสภาวิชาชีพบัญชีจะนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมมาบังคับใช้ในปี 2560 อาจารย์ที่ปรึกษา และนักศึกษาสหกิจฯ จึงดำเนินการเปรียบเทียบหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะกับหลักการทางบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการ

ขนาดกลางและขนาดย่อม ซึ่งพบความแตกต่างในแต่ละบท อันจะทำให้ผู้ทำบัญชีต้องศึกษาในรายละเอียดเพิ่มเติม และผู้วิจัยยังได้สอบถามข้อมูลแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม ในแต่ละบทจากผู้ทำบัญชีของสำนักงานฯ พบข้อมูลที่ผู้ทำบัญชีให้ความสำคัญและกล่าวถึงบ่อยครั้งตามลำดับดังนี้ บทที่ 3 การนำเสนองบการเงิน บทที่ 4 งบกระแสเงินสด บทที่ 20 สัญญาเช่า บทที่ 25 ต้นทุนการกู้ยืม และ บทที่ 33 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้วิจัยจึงศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมและจัดทำแนวปฏิบัติทางบัญชีใน 5 ประเด็นข้างต้น

ข้อเสนอแนะ

1. สภาวิชาชีพบัญชี ควรจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชี ในเรื่อง การจัดประเภทกำไรขาดทุน เบ็ดเสร็จอื่นสำหรับงวด และการจัดประเภทสัญญาเช่า

2. กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ต้องให้ความรู้แก่ผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับหลักการทางบัญชีในเรื่อง การจัดทำงบกระแสเงินสดวิธีทางตรง และรูปแบบการเปิดเผยรายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

3. สำนักงานบัญชี ควรส่งเสริมให้บุคลากรในหน่วยงานได้รับความรู้เกี่ยวกับการจัดทำงบกระแสเงินสดจากการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

4. มหาวิทยาลัยฯ ควรจัดกิจกรรมบริการวิชาการที่จะส่งเสริมให้ผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีได้รับความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการ SMEs อย่างสม่ำเสมอ

ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรศึกษาข้อมูลจากกิจการที่มีขนาดแตกต่างกันตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมหรือข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่จะประกาศต่อไป

2. ควรเปรียบเทียบหลักการทางบัญชีของมาตรฐานการรายงานทางการเงินชุดใหญ่ หรือสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะด้วย

เอกสารอ้างอิง

- เฉลิมขวัญ คุรุพญญงค์. 2554. กิจกรรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบกระแสเงินสดโดยวิธีทางอ้อม. *วารสารวิชาการ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย* 31(1):110-122.
- ดวงสมร อรพินท์. 2549. งบกระแสเงินสด: ไม่ใช่เรื่องยากอีกต่อไป. พิมพ์ลักษณ์, กรุงเทพฯ.
- ทัศนัยนารถ ลิ้มสุทธิวันภูมิ และประวัฒน์ เบญญาศรีสวัสดิ์. 2556. มาตรฐานการรายงานทางการเงินกับการจัดการกำไร. *วารสารนักบริหาร* 33(2): 63-71.
- ธนาวดี อยู่สุภาพ และ นิมนวล วิเศษสรรพ. 2556. การศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 (ปรับปรุง 2552) ของบริษัทจดทะเบียนกับบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. น. 383-391. ใน: การประชุมวิชาการมหาวิทยาลัยรังสิต ประจำปี 2556, 4 เมษายน 2556. มหาวิทยาลัยรังสิต, กรุงเทพฯ.
- นิภัทร์ พวงจำปา. 2559. มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ SMEs กับการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญ (ตอน 2/2). (ระบบออนไลน์). แหล่งข้อมูล: <http://www.npsolutions.com/fap/tfrs-smes> (11 ธันวาคม 2558).
- วิภา วังศิริกุล. 2552. รูปแบบงบกระแสเงินสดวิธีทางอ้อม. *วารสารมหาวิทยาลัยราชภัฏวราชนครินทร์* 1(3): 63-76.
- วิโรจน์ เฉลิมรัตน์. 2558. มาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการ SMEs ที่กำลังจะเปลี่ยนแปลง. (ระบบออนไลน์). แหล่งข้อมูล: <http://informatichon.co.th/rich/rich.php?srcTag=07082150858&srcday=&search=no> (11 ธันวาคม 2558).
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. 2554. มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ. (ระบบออนไลน์). แหล่งข้อมูล: http://fap.or.th.a33.readyplanet.net/images/column_1359010309/NPAE_web_060554.pdf (11 ธันวาคม 2558).
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. 2557. การสัมมนาทำความเข้าใจเรื่องร่าง TFRS for SMEs. (ระบบออนไลน์). แหล่งข้อมูล: http://www.fap.or.th/images/column_1399024720/Slide%20TFRS%20for%20SMEs%201%20Jul%202014-website.pdf (11 ธันวาคม 2558).
- สมศักดิ์ ประถมศรีเมฆ. 2557. การรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย พ.ศ. 2557. เอ็นโพร โปรดักส์, กรุงเทพฯ.
- สุภาพร กุศลสัตย์. 2550. การนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อมมาใช้ในประเทศไทยในมุมมองของผู้สอบบัญชี. *โครงการวิจัยสำหรับนักศึกษาปริญญาโททางการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ.*