

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง ความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาถึงแนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องตามลำดับดังนี้

#### 2.1 แนวคิดทฤษฎี

##### 2.1.1 นิยามของความรู้ความเข้าใจ

จากการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับความรู้ความเข้าใจ (อักษร สวัสดิ์, 2542: 26-28 อ้างถึงในรุ่งศักดิ์ พงษ์ไสว, 2550: 7) พบว่า

ความรู้ (Knowledge) หมายถึง การเรียนรู้ที่เน้นถึงการจำและการระลึกได้ถึง ความคิด และปรากฏการณ์ต่างๆ ซึ่งเป็นความจำที่เริ่มจากสิ่งง่ายๆ ที่เป็นอิสระแก่กัน ไปจนถึง ความจำในสิ่งที่ยู่ยากซับซ้อน และมีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

ความเข้าใจ (Comprehension) หมายถึง ความสามารถทางสติปัญญาในการขยาย ความรู้ ความจำ ให้กว้างออกไปจากเดิมอย่างสมเหตุสมผล มีความสามารถในการแปลความหมาย การสรุปหรือการขยายความสิ่งใดสิ่งหนึ่ง

ทั้งนี้ความรู้ยังแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ ดังนี้ (ประพนธ์ ผาสุกขีต, 2550: 21-22)

1. ความรู้ชัดแจ้ง เป็นความรู้ที่เห็นได้เป็นลักษณะชัดเจนเป็นรูปธรรม และเป็น ความรู้ที่อยู่ในตำรา เช่น หลักวิชาหรือทฤษฎีทั้งหลายอันได้มาจากการผ่านกระบวนการวิเคราะห์ สังเคราะห์ผ่านกระบวนการพิสูจน์ รวมถึงผ่านกระบวนการวิจัย

2. ความรู้ที่ฝังลึกอยู่ในตัวคน เป็นสิ่งที่เห็นได้ไม่ชัดเจน เป็นความรู้ที่ได้มาจากการปฏิบัติงาน เป็นสิ่งที่ได้มาจากการใช้วิจารณญาณ การใช้ปฏิภาณไหวพริบ เป็นเทคนิค เฉพาะตัวของผู้ปฏิบัติ

ระดับของความรู้ (Knowledge) สามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ระดับ (คณะ ศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยศิลปากร, 2555: ออนไลน์) คือ

1. ความรู้เชิงทฤษฎี (Know-What) เป็นความรู้เชิงข้อเท็จจริง รู้อะไร เป็นอะไร มักจะพบในผู้ที่สำเร็จการศึกษามาใหม่ๆ ที่มีความรู้โดยเฉพาะความรู้ที่จำมาได้จากความรู้ชัดแจ้ง ซึ่งได้จากการได้เรียนมาก แต่เวลาทำงานก็จะไม่มั่นใจมักจะปรึกษารุ่นพี่ก่อน

2. ความรู้เชิงทฤษฎีและเชิงบริบท (Know-How) เป็นความรู้เชื่อมโยงกับโลกของความเป็นจริง ภายใต้อสภาพความเป็นจริงที่ซับซ้อนสามารถนำเอาความรู้ชัดแจ้งที่ได้มาประยุกต์ใช้ตามบริบทของตนเองได้ มักพบในคนที่ทำงานไปหลายๆ ปี จนเกิดความรู้ฝังลึกที่เป็นทักษะหรือประสบการณ์มากขึ้น

3. ความรู้ในระดับที่อธิบายเหตุผล (Know-Why) เป็นความรู้เชิงเหตุผลระหว่างเรื่องราวหรือเหตุการณ์ต่างๆ ผลของประสบการณ์แก้ปัญหาที่ซับซ้อน และนำประสบการณ์มาแลกเปลี่ยนเรียนรู้กับผู้อื่น เป็นผู้ทำงานมาระยะหนึ่งแล้วเกิดความรู้ฝังลึก สามารถถอดความรู้ฝังลึกของตนเองมาแลกเปลี่ยนกับผู้อื่นหรือถ่ายทอดให้ผู้อื่นได้ พร้อมทั้งรับเอาความรู้จากผู้อื่น ไปปรับใช้ในบริบทของตนเองได้

4. ความรู้ในระดับคุณค่า ความเชื่อ (Care-Why) เป็นความรู้ในลักษณะของความคิดริเริ่มสร้างสรรค์ที่ขับเคลื่อนมาจากภายในตนเอง จะเป็นผู้ที่สามารถสกัด ประมวล วิเคราะห์ ความรู้ที่ตนเองมีอยู่ กับความรู้ที่ตนเองได้รับมาสร้างเป็นองค์ความรู้ใหม่ขึ้นมาได้ เช่น สร้างตัวแบบหรือทฤษฎีใหม่หรือนวัตกรรม ขึ้นมาใช้ในการทำงานได้

สำหรับการศึกษารายนี้ ความรู้ความเข้าใจ หมายถึง ความสามารถทางสติปัญญาในการจำและเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ได้สะสมไว้จนสามารถที่จะสื่อความหมาย แปลความตีความ และขยายความได้

### 2.1.2 ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRSs for NPAEs)

ประเทศไทยมีมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (Thai Financial Reporting Standards -TFRSs) ซึ่งมีใช้เพียงชุดเดียว ที่อ้างอิงจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards - IFRSs) เพื่อให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล และมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวใช้กับนิติบุคคลทุกประเภทที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ไม่ว่าจะเป็นบริษัทจดทะเบียนที่มีหุ้นซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ หรือนิติบุคคลทั่วไปที่อยู่นอกตลาดหลักทรัพย์ มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และมีความยุ่งยากซับซ้อน เนื่องมาจากการใช้แนวคิดมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) เป็นหลักในการจัดทำ

รายงานทางการเงิน ซึ่งก่อให้เกิดเป็นภาระและก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ส่วนใหญ่เป็นกิจการขนาดกลางและขนาดเล็ก สภาวิชาชีพบัญชีจึงได้มองเห็นความสำคัญของกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities- NPAEs) ซึ่งเป็นแรงผลักดันระบบเศรษฐกิจของประเทศ และมองเห็นว่ากิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะนี้มีความแตกต่างจากกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities- PAEs) เนื่องจากกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะมีธุรกรรมทางธุรกิจที่ค่อนข้างซับซ้อนมากกว่ากิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ สภาวิชาชีพบัญชีจึงได้กำหนดแนวปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้ประกาศยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) บางฉบับ เป็นวิธีแก้ปัญหาคำทำได้ง่ายแต่ก็ยังไม่สามารถแก้ปัญหาได้ทั้งหมด เนื่องจากมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ไม่ได้รับการยกเว้นการบังคับใช้หลายฉบับยังมีประเด็นที่มีปัญหาอุปสรรคในการปฏิบัติสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชี จึงได้ตั้งคณะทำงานเพื่อทำการศึกษาเบื้องต้นในการดำเนินการร่างมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Exposure Draft on Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities: ED-TFRS for NPAEs) เพื่อความเหมาะสมและสามารถปฏิบัติ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554ก: 3 – 5)

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพในการประชุม ครั้งที่ 20 (1/2554) เมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2554 และประกาศราชกิจจานุเบกษา ในวันที่ 6 พฤษภาคม 2554 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มใน หรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 สำหรับกิจการที่ไม่ใช่กิจการดังต่อไปนี้

1. กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆ ต่อประชาชน
2. กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยกรณีนั้น เป็นต้น
3. บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน

4. กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม (ซึ่งขณะนี้ยังไม่มีการประกาศกำหนดเพิ่มเติม) รายละเอียดโดยสรุปของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554ก: 3 – 392)

1. ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของงบการเงินสำหรับ NPAs ได้แก่ ความเชื่อถือได้ และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพ คือเปรียบเทียบกันได้ สามารถยืนยันความถูกต้องได้ ข้อมูลที่มีความทันต่อเวลา และสามารถเข้าใจได้ ความมีสาระสำคัญ หลักความระมัดระวัง

2. การรับรู้รายการและองค์ประกอบของงบการเงินนั้น ให้รับรู้รายการสินทรัพย์ หรือหนี้สินเมื่อมีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับ หรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และค่าใช้จ่ายจะไม่รวมถึงรายการที่กำหนดให้รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น

3. กรอบแนวคิดในการนำเสนองบการเงินสำหรับ NPAs ไม่กล่าวถึงแนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุน เนื่องจากมีความยุ่งยากซับซ้อนเกินไปสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เพื่อลดความจำเป็นในการวัดมูลค่ายุติธรรม

4. การนำเสนองบการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ประกอบด้วย  
ก. งบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวด

ข. งบกำไรขาดทุน แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวด

ค. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในรายการที่เป็นองค์ประกอบต่างๆ ของผู้ถือหุ้นในระหว่างงวด

ง. หมายเหตุประกอบงบการเงิน แสดงถึงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน นโยบายการบัญชีที่ใช้และข้อมูลอื่นๆ นอกเหนือจากที่นำเสนอในงบการเงิน

5. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ด้วยการรับรู้ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีสำหรับงวดปัจจุบัน และงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนั้น กิจการต้องเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นเข้าเงื่อนไข คือเกิดจากข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน และทำให้งบการเงินให้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้นในส่วนที่เกี่ยวกับผลกระทบของรายการค้า เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่มีต่อฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องแก้ไขข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ

ของงวดก่อน โดยปรับย้อนหลังในงบการเงินฉบับแรกที่ได้รับการอนุมัติให้เผยแพร่หลังจากที่พบข้อผิดพลาด

6. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด กำหนดให้กิจการต้องนำเสนองบการเงินโดยรวมเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเป็นรายการเดียวกัน หากมีการฝากเงินธนาคารที่มีข้อจำกัดในการเบิกถอน ต้องมีการเปิดเผยรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7. ลูกหนี้ กิจการต้องวัดมูลค่าลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นภายหลังด้วยมูลค่าที่จะได้รับ ซึ่งหมายถึง มูลค่าหลังจากหักค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ โดยให้มีการประมาณจำนวนหนี้ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้เป็นค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งมีลักษณะเป็นบัญชีปรับมูลค่านำไปหักลดบัญชีลูกหนี้ โดยใช้วิธีประมาณการ วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้ หรือวิธีพิจารณาลูกหนี้แต่ละราย

8. สินค้าคงเหลือ มีต้นทุนสินค้าประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ต้นทุนแปลงสภาพ และต้นทุนอื่นๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อให้สินค้าอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ปัจจุบัน ทั้งนี้ไม่ต้องแยกต้นทุนส่วนหนึ่งออกมาเป็นค่าใช้จ่ายทางการเงินหากกิจการได้รับระยะเวลาสินเชื่อยาวกว่าปกติ การปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ลดลงเท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ โดยให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่าย โดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าให้ลดลง และหากมีการกลับรายการจากการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับในงวดปัจจุบัน ให้รับรู้โดยนำไปหักจากต้นทุนขายในงวดที่มีการกลับรายการนั้น ส่วนผลขาดทุนอื่นที่เกี่ยวข้องต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่าย โดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งในค่าใช้จ่ายในการบริหาร ในงวดที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น

9. เงินลงทุน กำหนดวิธีการบัญชีไว้คือ เงินลงทุนในตราสารหนี้และเงินลงทุนในตราสารทุนต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด โดยให้วัดค่าด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลต่างปรับมูลค่ายุติธรรมให้บันทึกในงบกำไรขาดทุน เงินลงทุนในตราสารหนี้และเงินลงทุนในตราสารทุนที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่เป็นเผื่อขาย ให้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลต่างจากการปรับมูลค่ายุติธรรมให้บันทึกเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของผู้เจ้าของเงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ให้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด และเงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า ให้วัดมูลค่าราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า

10. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข ได้แก่ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และกิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้นได้

อย่างน่าเชื่อถือ โดยนำไปใช้ทั้งกับการรับรู้ต้นทุนเริ่มแรกและการรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลัง การวัดมูลค่าหลังการรับรู้รายการให้กิจการใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์นั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าเท่านั้น โดยไม่อนุญาตให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่

11. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ และก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า ในการตัดจำหน่ายกรณีที่ไม่ทราบอายุการให้ประโยชน์แน่นอนให้ตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น ส่วนกรณีที่ไม่ทราบอายุแน่นอนให้กิจการทำการตัดจำหน่ายภายในระยะเวลา 10 ปี

12. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งรวมต้นทุนในการทำรายการหลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว และกำหนดให้กิจการวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีราคาทุนเท่านั้น

13. ต้นทุนการกู้ยืม กำหนดให้ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมอื่นๆ ถือเป็นค่าใช้จ่าย

14. สัญญาเช่า กำหนดให้กิจการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน หากสัญญานั้นได้โอนความเสี่ยง และผลตอบแทนทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของได้รับจากสินทรัพย์นั้นไปให้แก่ผู้เช่า และต้องจัดเป็นสัญญาเช่าประเภทสัญญาเช่าดำเนินงาน หากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยง หรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่เป็นเจ้าของควรได้รับ ไปให้แก่ผู้เช่า

15. ภาษีเงินได้ กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ ให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดยใช้วิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย ซึ่งแสดงภาระภาษีเงินได้ที่กิจการค้างชำระสุทธิจากภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้รับรู้เป็นหนี้สิน และได้ให้ทางเลือกสำหรับกิจการที่ประสงค์จะรับรู้ค่าใช้จ่ายทางภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้ และสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้วิธีหนี้สินตามงบแสดงฐานะการเงิน โดยให้ถือปฏิบัติทุกข้อในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

16. ประมวลการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ไม่ได้กำหนดให้ต้องคิดลดประมวลการหนี้สิน ให้เป็นมูลค่าปัจจุบันกำหนดให้รับรู้ผลประโยชน์ของพนักงานเป็นส่วนหนึ่งของประมวลการหนี้สิน โดยเปิดทางเลือกให้ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินเกี่ยวกับผลประโยชน์พนักงาน และลดข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูล ยกเว้นกรณีกิจการเลือกปฏิบัติตาม

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์พนักงานกิจการจะไม่ได้รับการลดข้อกำหนดในการเปิดเผย

17. เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานซึ่งถือเป็นเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องบันทึกการปรับปรุง และเหตุการณ์ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงานซึ่งถือว่าเป็นเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องทำการปรับปรุง

18. รายได้ มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับนี้อุญาตให้รับรู้ดอกเบี้ยรับตามวิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ และการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข คือกิจการได้โอนความเสี่ยง และผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่อง กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น ตลอดจนกิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ สำหรับการให้บริการกิจการจะรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขั้นความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและสามารถประมาณผลการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ

19. การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ กิจการสามารถรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น ได้แก่ การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

20. สัญญาก่อสร้าง กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญาได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการรับรู้รายได้ค่าก่อสร้างและต้นทุนการก่อสร้างที่เกี่ยวข้องกับสัญญาก่อสร้างเป็นรายได้และค่าใช้จ่ายตามลำดับ โดยอ้างอิงกับขั้นความสำเร็จของงานก่อสร้าง ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากงานก่อสร้างตามสัญญาเป็นค่าใช้จ่ายทันที

21. ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ กำหนดให้กิจการรับรู้รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศด้วยสกุลเงินบาท โดยการแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินบาท กับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ เพื่อลดปัญหาในการกำหนดสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน

22. การปฏิบัติในช่วงการเปลี่ยนแปลง ให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบาย โดยใช้วิธีปรับย้อนหลัง ยกเว้นกรณีที่ไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติแม้จะได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลแล้ว ให้กิจการใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป หากกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไม่ประสงค์ทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียทางสาธารณะ ให้กิจการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน TFRSs ทุกฉบับ โดยปฏิบัติอย่างต่อเนื่องสม่ำเสมอ

## 2.2 เอกสารและการศึกษาที่เกี่ยวข้อง

นิธิตา สกุลจิตจินดา และเสาวนีย์ สิขมวัฒน์ (2551) ได้ศึกษาเรื่อง “ทัศนคติของนักบัญชีต่อการมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม” มีวัตถุประสงค์สำรวจความคิดเห็นของนักบัญชีต่อการร่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสำหรับ SMEs เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่เหมาะสมสำหรับ SMEs ในประเทศไทย และประโยชน์ ปัญหา อุปสรรค ที่อาจเกิดขึ้นในทางปฏิบัติจากการประยุกต์ใช้ร่างมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสำหรับ SMEs ในประเทศไทย รวมถึงศึกษาเกณฑ์ที่เหมาะสมในการกำหนดว่ากิจการใดเข้าข่ายเป็น SMEs การเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ และส่งด้วยตนเองไปยังนักบัญชีในกรุงเทพมหานครที่เป็นกลุ่มตัวอย่างจำนวน 500 ราย ผลการศึกษา พบว่า นักบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการที่ประเทศไทยจะมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs โดยมีเหตุผลที่สำคัญ คือ ผู้ใช้งบการเงินของ SMEs มีความต้องการข้อมูลในงบการเงินน้อยกว่าผู้ใช้งบการเงินของกิจการขนาดใหญ่ ประกอบกับ SMEs มีรายการค้าที่ไม่ซับซ้อนเท่ากับกิจการขนาดใหญ่ ดังนั้น การกำหนดให้ SMEs จัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์ จึงส่งผลให้นักบัญชีเสียเวลาในการจัดทำข้อมูลซึ่งมากเกินความจำเป็น รวมทั้งการให้ นักบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีบางฉบับซึ่งเข้าใจยากและซับซ้อน อาจส่งผลให้เกิดข้อผิดพลาดในการบันทึกบัญชีได้ และนักบัญชีมีความคิดเห็นที่สอดคล้องกับแนวคิดพื้นฐานตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศสำหรับ SMEs ในด้านการพัฒนามาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ขอบเขตของ SMEs การกำหนดให้ SMEs จัดทำงบกระแสเงินสด และวิธีทางบัญชีในการวัดมูลค่าสำหรับเกณฑ์เชิงปริมาณที่เหมาะสมสำหรับการจัดประเภท SMEs ในประเทศไทยนั้น เห็นว่าควรพิจารณาจาก 4 หลักเกณฑ์ ประกอบกันได้แก่ รายได้รวม สินทรัพย์รวม ทุนจดทะเบียน และจำนวนพนักงาน



**สุภาภรณ์ กุศลสัตย์ และเสาวนีย์ สิขณวัฒน์ (2551)** ได้ศึกษาเรื่อง “การนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดเล็กและขนาดย่อมมาใช้ในประเทศไทยในมุมมองของผู้สอบบัญชี” มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความคิดเห็นและปัญหาที่อาจเกิดขึ้นเพื่อนำประเด็นต่างๆ มาเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนามาตรฐานการบัญชีของไทยสำหรับ SMEs โดยยึดมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs ที่ออกโดย IASB เป็นหลัก รวมทั้งเพื่อประเมินความเห็นของผู้สอบบัญชีถึงข้อบังคับสำหรับการใช้มาตรฐานว่าควรบังคับใช้หรือเป็นทางเลือกให้กิจการ SMEs ได้ตัดสินใจว่าจะปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับสมบูรณ์ หรือเลือกใช้มาตรฐานสำหรับ SMEs การเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสอบถามที่ผ่านการทดสอบ (Pre-Test) โดยผู้สอบบัญชี และผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในกรุงเทพมหานครจำนวน 20 ราย จากนั้นจึงส่งแบบสอบถามด้วยตนเอง และส่งทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ ไปยังกลุ่มตัวอย่างที่เป็นผู้สอบบัญชีในกรุงเทพมหานคร จำนวน 400 ราย ผลการศึกษาพบว่ากลุ่มตัวอย่างเห็นด้วยกับการนำมาตรฐานสำหรับ SMEs มาใช้ในประเทศไทย เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันไม่เหมาะสมกับทุกกิจการ และผู้ใช้งบการเงินของกิจการ SMEs ต่างจากกิจการขนาดใหญ่ ความต้องการข้อมูลในงบการเงินของผู้ใช้งบการเงินของกิจการ SMEs ไม่มากเท่ากิจการขนาดใหญ่ ทำให้การบัญชีสำหรับกิจการ SMEs ไม่จำเป็นต้องจัดทำตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเต็มเหมือนกิจการขนาดใหญ่ และการจัดทำงบการเงินตามมาตรฐานการบัญชีฉบับเต็มจะทำให้กิจการ SMEs มีต้นทุนที่ไม่คุ้มค่ากับผลประโยชน์ที่กิจการจะได้รับ ในการนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาใช้ควรกำหนดเป็นทางเลือก เนื่องจากว่ากิจการ SMEs นั้นสามารถเติบโตเป็นกิจการใหญ่ได้ในอนาคต มาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs จะเป็นประโยชน์ในการจัดทำและนำเสนองบการเงินได้รวดเร็วขึ้น ลดความผิดพลาดในการจัดทำงบการเงิน มีความคุ้มค่ากับต้นทุนที่เสียไป และลดความเสี่ยงจากการเปิดเผยข้อมูลมากเกินไป แต่อย่างไรก็ตามเมื่อนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาใช้ ก็อาจเกิดปัญหาในด้านความครบถ้วนของข้อมูลที่ลดลง ความไม่ชัดเจนของเกณฑ์ที่ใช้แบ่งประเภทของกิจการ SMEs การปรับเปลี่ยนระบบบัญชีเพื่อให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs รวมทั้งความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลในงบการเงิน

**ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552)** ได้ศึกษาเรื่อง “ความคิดเห็นที่มีต่อแนวทางปฏิบัติสำหรับวิธีการบัญชีของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)” มีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจความคิดเห็นของผู้ประกอบการ และบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่มีต่อมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs การเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการส่งแบบสอบถามไปยังผู้ประกอบการ และบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม จำนวน 600 ราย ผลการศึกษาพบว่ากลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เห็นด้วยที่สภาวิชาชีพบัญชีออกมาตรฐานการ

บัญชี SMEs หลักการบัญชีสำหรับ SMEs ควรจะง่ายต่อการใช้งานและไม่ซับซ้อน วัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินสำหรับ SMEs นั้น เพื่อใช้แสดงฐานะทางการเงินเพื่อประโยชน์ในการบริหารงาน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี และเพื่อใช้ประกอบการยื่นภาษีเงินได้ต่อกรมสรรพากร สำหรับคำจำกัดความของ SMEs กลุ่มตัวอย่างเห็นว่าควรพิจารณาจากทุนจดทะเบียน รายได้ และสินทรัพย์รวม และในแง่ของผู้ที่ใช้งบการเงิน SMEs กลุ่มตัวอย่างเห็นว่า กรมสรรพากรเป็นผู้ใช้งบการเงินในอัตราสูงสุด รองลงมาเป็นเจ้าของกิจการ ผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ และในด้านหลักการบัญชีสำหรับ SMEs นั้น เห็นว่าเงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อทำให้ใช้มูลค่ายุติธรรม และปรับผลต่างเข้าส่วนกำไรขาดทุน เงินลงทุนในหลักทรัพย์เพื่อขายให้ใช้มูลค่ายุติธรรม และปรับผลต่างเข้าส่วนของเจ้าของ สินค้าคงเหลือให้ใช้ราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ต่ำกว่า ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ให้ใช้ราคาทุน การด้อยค่าเห็นว่าเป็นต้องมี และมีประโยชน์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนให้ใช้ราคาทุน ต้นทุนการกู้ยืมควรลงบัญชีค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน สัญญาเช่าจำเป็นต้องแยกสัญญาเช่าการเงินและสัญญาเช่าดำเนินงาน หนี้สินอาจมีการประมาณการหนี้สินได้ถ้าจำเป็น ถ้าไรต่อหุ้นจำเป็นต้องมีการแสดงมูลค่าในงบการเงิน งบกระแสเงินสดเป็นงบที่ไม่มีความจำเป็นต้องมี ภาษีเงินได้ให้ถือเป็นหนี้สินจากภาษีเงินได้ สัญญาซื้อขายเงินตราต่างประเทศล่วงหน้าไม่จำเป็นต้องลงบัญชีแต่ให้เปิดเผยรายละเอียดแยกไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีควรเปลี่ยนแปลงทันทีเป็นต้นไปไม่ปรับย้อนหลัง เกณฑ์การวัดมูลค่ารายการในงบการเงินตามมาตรฐาน SMEs ให้ใช้เกณฑ์คงค้าง และลักษณะของมาตรฐาน SMEs ควรจะง่ายต่อการใช้งานและไม่ซับซ้อน และสอดคล้องกับภาษีอากร

จากการทบทวนวรรณกรรมของ นิธิดา สุกุลจิตจินดา และเสาวนีย์ สิขณวัฒน์ (2551) สุภาภรณ์ กุศลสัตย์ และเสาวนีย์ สิขณวัฒน์ (2551) และศิลปพร ศรีจันทเพชร (2552) จึงสามารถสรุปวิธีการศึกษาได้ ดังตารางที่ 2.1 สรุปผลเกี่ยวกับวิธีการศึกษาจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ตารางที่ 2.1 สรุปผลเกี่ยวกับวิธีการศึกษาจากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษา	ขอบเขตการศึกษา		
	กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือที่ใช้	การวิเคราะห์
“ทัศนคติของนักบัญชีต่อการมีมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม” นิธิตา สกุลจิตจินดา และ เสาวนีย์ ลิขณวัฒน์ (2551)	นักบัญชีในจังหวัดกรุงเทพมหานคร จำนวน 500 ราย	แบบสอบถามส่งทางไปรษณีย์และส่งด้วยตัวเอง	ใช้สถิติเชิงพรรณนา และสถิติเชิงอนุมาน ได้แก่ Chi-square Test และ Binomial Test
“การนำมาตรฐานการบัญชีสำหรับกิจการขนาดเล็กและขนาดย่อมมาใช้ในประเทศไทยในมุมมองของผู้สอบบัญชี” สุภาภรณ์ กุศลสิทธิ์ และเสาวนีย์ ลิขณวัฒน์ (2551)	ผู้สอบบัญชีในจังหวัดกรุงเทพมหานคร จำนวน 400 ราย	แบบสอบถามด้วยตัวเองและส่งทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์	วิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ โดยเน้นสถิติเชิงพรรณนา
“ความคิดเห็นที่มีต่อแนวทางปฏิบัติสำหรับวิธีการบัญชีของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)” ศิลาพร ศรีจันทร์เพชร (2552)	ผู้ประกอบการและบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีในวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมจำนวน 600 ราย	แบบสอบถาม	โดยใช้สถิติ ค่าความถี่ ค่าร้อยละ ใช้ค่าเฉลี่ย (Mean) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน