

สรุปผลการศึกษา อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การค้นคว้าแบบอิสระเรื่อง วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ของบริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของบริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งเมื่อปี 2553 สภาวิชาชีพบัญชี ได้ประกาศให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 (ปรับปรุง 2550) และให้ใช้มาตรฐาน ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน แทน โดยได้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป ในการศึกษาในครั้งนี้ได้ทำการศึกษาค้นคว้าถึงแนวทางวิธีการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า การตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย และการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยใช้วิธีการเปรียบเทียบหลักเกณฑ์ระหว่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และเปรียบเทียบการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน กับบริษัทในกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งได้ศึกษาจากงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน สำหรับปีบัญชี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2553 และ 2554 ของบริษัท จำนวนทั้งสิ้น 18 บริษัท พร้อมทั้งได้สรุปถึงผลจากการนำมาตราฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน มาปฏิบัติใช้แทนมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 (ปรับปรุง 2550) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

5.1 สรุปผลการศึกษา

การศึกษาค้นคว้าแบบอิสระ เรื่อง วิธีปฏิบัติทางการบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตน ของบริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

5.1.1 จากการศึกษาเปรียบเทียบเนื้อหาของวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี ระหว่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 (ปรับปรุง 2550) และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยพบว่าเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้มีการปรับปรุง เพิ่มเติม ซึ่งมีความแตกต่างจากเดิมในประเด็นที่สำคัญดังต่อไปนี้

1) ประเด็นการรับรู้รายการและการวัดมูลค่านั้น ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนถึงการไม่ให้นำมามาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไปปฏิบัติใช้กับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนบางประเภท อันเนื่องจากได้มีมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนแล้ว ได้แก่ สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กิจการถือไว้เพื่อขาย สินทรัพย์ภายในเงินได้รอตัดบัญชี สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์ของพนักงาน และค่าความนิยมที่เกิดจากการรวมธุรกิจ

2) ประเด็นการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย ได้เพิ่มเติมวิธีปฏิบัติสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการให้ประโยชน์ทราบได้แน่นอน กิจการจำเป็นต้องทบทวนมูลค่าคงเหลืออย่างน้อยทุกงวดปีบัญชี เมื่อมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไม่เป็นศูนย์ ตลอดจนถึงการทบทวนวิธีการตัดจำหน่ายและระยะเวลาในการตัดจำหน่ายในทุกงวดปีบัญชีเป็นอย่างน้อย

3) ประเด็นการเปิดเผยข้อมูล ควรมีการจัดประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามลักษณะและมีประโยชน์ในการดำเนินงานที่คล้ายคลึงกัน อย่างเช่น ชื่อผลิตภัณฑ์ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และสิทธิในสินทรัพย์เชิงอุตสาหกรรม และอื่นๆ เป็นต้น และเปิดเผยข้อมูลอื่นๆ อันได้แก่ คำอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้ตัดจำหน่ายหมดแล้วแต่กิจการยังคงใช้ประโยชน์อยู่ และคำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีนัยสำคัญภายใต้การควบคุมของกิจการ แต่ไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์เนื่องจากไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ

5.1.2 จากการศึกษาข้อมูลการแสดงรายการ การวัดมูลค่า การตัดจำหน่าย และการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จากงบการเงินและการแสดงรายการของงบการเงินของบริษัทในกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับปีบัญชี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2553 เพื่อให้ทราบถึงความแตกต่างของการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) มาปฏิบัติใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

1) ประเด็นการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า พบว่า ทุกบริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้มีการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้มีการวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุน และพบว่าสินทรัพย์ไม่มี

ตัวคนที่พบมากที่สุด คือ ซอฟต์แวร์คอมพิวเตอร์ แต่หากในปี 2554 ยังคงมีบริษัทจำนวน 2 บริษัทที่ได้นำค่าความนิยมมารวมอยู่กับรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น และนำมาคำนวณรวมในยอดสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสุทธิ

2) ประเด็นการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย จากการศึกษาพบว่า ในปี 2554 บริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้เปิดเผยถึงการทบทวนมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในทุกงวดปีบัญชี และการทบทวนวิธีการตัดจำหน่ายและระยะเวลาการตัดจำหน่ายในทุกสิ้นงวดปีบัญชีนั้นในอัตราที่เพิ่มขึ้นจากปี 2553

3) ประเด็นการเปิดเผยข้อมูล จากการศึกษาพบว่า ในปี 2553 และปี 2554 มีร้อยละของการเปิดเผยถึงการจัดประเภทของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามลักษณะและประโยชน์ในการดำเนินงานใกล้เคียงกัน คือ ร้อยละ 55.56 และ 61.11 ตามลำดับ โดยในปี 2553 ได้มีการเปิดเผยข้อมูลอื่นๆเพิ่มเติมในส่วนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้ตัดจำหน่ายหมดแล้ว หากกิจการยังคงใช้ประโยชน์อยู่โดยคิดเป็นร้อยละ 11.11 แต่ได้ปรากฏรายการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในปี 2554 เพียงร้อยละ 5.56 ของจำนวนบริษัททั้งหมด

4) การนำมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) มาเริ่มปฏิบัติใช้ก่อนวันที่ประกาศใช้ เนื่องจากเมื่อปี 2553 สภาวิชาชีพบัญชี ได้ประกาศให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 51 (ปรับปรุง 2550) และให้ใช้มาตรฐาน ฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนแทน โดยได้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป แต่หากได้สนับสนุนให้นำมาถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้นั้น พบว่าในปี 2553 มีจำนวนเพียง 4 บริษัทในจำนวนทั้งหมด 18 บริษัทที่ได้มีการนำมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ก่อนวันที่มีผลบังคับใช้ โดยได้นำวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีในประเด็นการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย คือ การทบทวนมูลค่าคงเหลือวิธีการตัดจำหน่ายและระยะเวลาในการตัดจำหน่ายทุกงวดปีบัญชี และประเด็นการเปิดเผยข้อมูลอื่น คือ การอธิบายเพิ่มเติมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้ตัดจำหน่ายหมดแล้ว แต่กิจการยังคงใช้ประโยชน์อยู่

5.2 อภิปรายผลการศึกษา

จากผลการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า

1) การศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีในประเด็นการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ได้กำหนดให้กิจการจำแนกประเภทรายจ่ายเป็นต้นทุนการวิจัยและต้นทุนในการพัฒนา และรับรู้รายจ่ายที่จัดประเภทเป็นต้นทุนการวิจัยเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด ส่วนรายจ่ายในการพัฒนาต้องเป็นไปตามเงื่อนไขถึงจะรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ ซึ่งสอดคล้องกันกับการศึกษาเชิงวิชาการของพิมพ์พนา ปิตวิชัยและคณะ (2555) ที่ได้แสดงให้เห็นถึงข้อกำหนดในการรับรู้รายจ่ายประเภทต้นทุนการวิจัยเป็นค่าใช้จ่ายประจำงวด และรายจ่ายในการพัฒนานั้นจะรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้ เมื่อเข้าเงื่อนไขครบทั้ง 6 ข้อถึงจะรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในงบแสดงฐานะการเงินได้

2) การสำรวจข้อมูลการแสดงผลการรับรู้รายการและการวัดมูลค่า ในช่วงปี 2553 และปี 2554 พบว่า ทุกบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้มีการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อมีคุณสมบัติเป็นไปตามเงื่อนไขและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ และมีการวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุน ที่เป็นวิธีปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ปรับปรุง 2552) ซึ่งมีผลการศึกษาสอดคล้องกับ ธารทิพย์ ศรีประมวล (2550) ที่ได้ศึกษาการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มสื่อสาร โดยได้กล่าวสรุปผลการศึกษาว่า ในปี 2548 ทุกบริษัทในกลุ่มธุรกิจสื่อสารได้ปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ทั้งประเด็นการรับรู้รายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเป็นไปตามค่านิยาม และการวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุน

3) การสำรวจข้อมูลการแสดงผลการตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย จากการศึกษาในช่วงปี 2553 และปี 2554 พบว่า ทุกบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้มีการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อสินทรัพย์พร้อมให้ประโยชน์อย่างเป็นระบบตลอดอายุการใช้งาน และมีการระบุเกณฑ์ในการตัดจำหน่ายอย่างชัดเจน ซึ่งได้ตัดจำหน่ายตามเกณฑ์ดังกล่าวอย่างสม่ำเสมออีกด้วย ซึ่งสอดคล้องกันกับผลการศึกษาของ ธารทิพย์ ศรีประมวล (2550) ได้ศึกษาการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องสินทรัพย์ไม่มี

ตัวตนของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มสื่อสาร โดยได้กล่าวสรุปผลการศึกษาว่า ในปี 2548 ทุกกลุ่มบริษัทได้ปฏิบัติตามร่างมาตรฐานการบัญชีในประเด็นการคิดค่าตัดจำหน่ายและวิธีการตัดจำหน่าย

4) การสำรวจข้อมูลการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ในช่วงปี 2553 และปี 2554 พบว่า ทุกบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มธุรกิจธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้เปิดเผยข้อมูลรายละเอียดของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนครบถ้วน ซึ่งไม่สอดคล้องกันกับผลการศึกษาของ ธารทิพย์ ศรีประมวล (2550) ได้ศึกษาการปฏิบัติทางบัญชี เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในกลุ่มสื่อสาร โดยได้กล่าวสรุปผลการศึกษาว่า ทุกกลุ่มมีการเปิดเผยข้อมูลตามร่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 เพียงบางส่วน แต่ไม่มีกลุ่มใดเปิดเผยครบถ้วน

5.3 ข้อค้นพบ

จากการศึกษาเปรียบเทียบเนื้อหาของวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี ระหว่างมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 51 (ปรับปรุง 2550) และมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน พบว่าเนื้อหามีความแตกต่างกันในประเด็นที่สำคัญๆ ดังต่อไปนี้

1) การกำหนดไว้อย่างชัดเจนถึงการไม่ให้นำค่าความนิยม สินทรัพย์ถาวรเงินได้รอตัดบัญชี มาปฏิบัติใช้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และจากการสำรวจงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินพบว่า ในปี 2554 บริษัทของกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจำนวน 2 บริษัทที่ได้แสดงรายการค่าความนิยมไว้ภายใต้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน และได้มีการนำค่าความนิมนั้นได้รวมเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสุทธิ

2) การเปิดเผยถึงข้อมูลอื่น อันได้แก่ คำอธิบายเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้ตัดจำหน่ายหมดแล้วแต่กิจการยังคงใช้ประโยชน์อยู่ และคำอธิบายโดยสังเขปเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีนัยสำคัญภายใต้การควบคุมของกิจการ แต่ไม่ได้รับรู้เป็นสินทรัพย์เนื่องจากไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ และเมื่อทำการสำรวจข้อมูลการแสดงรายการ การวัดมูลค่า การตัดจำหน่าย และการเปิดเผยข้อมูลของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนพบว่า บางบริษัทได้เปิดเผยข้อมูลถึงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้ตัดจำหน่ายหมดแล้ว แต่กิจการยังคงใช้ประโยชน์อยู่ในปี 2553 แต่ไม่ปรากฏรายการเปิดเผยดังกล่าวในปี 2554

5.4 ข้อเสนอแนะ

5.4.1 ข้อเสนอแนะที่ได้จากผลการศึกษา

จากการศึกษาในครั้งนี้ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะข้อคิดเห็นเพิ่มเติมเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ดังต่อไปนี้

1) สภาวิชาชีพบัญชี และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ควรกำกับดูแล ติดตาม ตรวจสอบรายงานทางการเงิน ตลอดจนถึงการกำหนดบทลงโทษต่างๆ เพื่อให้ผู้จัดทำงบการเงินได้ปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด และเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินให้สามารถเข้าใจได้อย่างถูกต้อง

2) สภาวิชาชีพบัญชี ควรให้มีการเปิดเผยข้อมูลในอดีตเพิ่มเติม สำหรับรายการที่ปรากฏในปีก่อน แต่หากไม่ปรากฏในปีปัจจุบัน อาจทำได้โดยการอ้างอิงข้อมูลจากปีก่อนเพิ่มเติม เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้เข้าใจได้อย่างครบถ้วน

5.4.2 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษากครั้งต่อไป

จากการศึกษาวิธีปฏิบัติทางการบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 38 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง สินทรัพย์ไม่มีตัวตนของบริษัทจดทะเบียนกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้ศึกษาได้พบว่าการใช้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จากงบการเงินและรายงานทางการเงินอาจไม่เพียงพอ ซึ่งอาจหาข้อมูลจากแหล่งอื่นเพิ่มเติมได้อีก และข้อมูลที่น่ามาศึกษานั้นมีเพียงงบการเงินและรายงานทางการเงิน ในกลุ่มธุรกิจพลังงานและสาธารณูปโภคสำหรับงวดระยะเวลาสิ้นสุดปี 2553 และ 2554 ซึ่งอาจทำให้ข้อมูลที่น่ามาใช้ในการศึกษาอาจให้ผลการศึกษาที่ไม่ชัดเจนนัก