

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่อง ความรู้และความเข้าใจของผู้ทำบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาถึงแนวคิด ทฤษฎี วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องตามลำดับดังนี้

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎี

##### 2.1.1 นิยามของความรู้ความเข้าใจ

ความรู้ หมายถึง กรอบของการผสมผสานระหว่างประสบการณ์ ค่านิยม ความรอบรู้ในบริบท และความรู้แจ้งอย่างซ้ำของ ซึ่งจะเป็กรอบสำหรับการประเมินค่า และการนำประสบการณ์กับสารสนเทศใหม่ๆ มาผสมรวมเข้าด้วยกัน (Davenport and Prusak, 1998 อ้างถึงใน ทิพวรรณ หล่อสุวรรณรัตน์, 2548: 17)

ความรู้ ประกอบด้วยข้อมูลหรือสารสนเทศที่ได้รับการจัดระบบและประมวล เพื่อนำไปสู่ความเข้าใจ ประสบการณ์ การสังสมการเรียนรู้และความเชี่ยวชาญ ซึ่งสามารถนำไปใช้สำหรับการแก้ปัญหาปัจจุบันหรือการดำเนินงานได้ (Turban et al, 2001: 17 อ้างถึงใน ทิพวรรณ หล่อสุวรรณรัตน์, 2548: 17-18)

ดังนั้น ความรู้ หมายถึง ข้อมูลซึ่งประกอบด้วยข้อเท็จจริง ความคิดเห็น ทฤษฎี หลักการ รูปแบบ กรอบความคิด หรือข้อมูลอื่น ๆ ที่มีความจำเป็น ที่ได้รับการประมวลและจัดระบบเพื่อเป็นสารสนเทศที่นำไปสู่การปฏิบัติ

โดยความรู้สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ ดังนี้ (วิจารณ์ พานิช, 2554: ออนไลน์)

1. ความรู้ชัดแจ้ง (Explicit Knowledge) เป็นความรู้ที่อยู่ในรูปแบบที่เป็นเอกสารหรือ วิชาการ อยู่ในตำรา คู่มือปฏิบัติงาน
2. ความรู้ซ่อนเร้น/ความรู้ฝังลึก (Tacit Knowledge) เป็นความรู้ที่แฝงอยู่ในตัวคน เป็นประสบการณ์ที่สั่งสมมาชานาน เป็นภูมิปัญญา

สำหรับความเข้าใจ เป็นขั้นตอนต่อมาจากความรู้ โดยเป็นขั้นตอนที่จะต้องใช้ความสามารถของสมองและทักษะในขั้นที่สูงขึ้นจนถึงระดับของการสื่อความหมาย ซึ่ง Bloom et al (อ้างถึงใน ศิริชัย พงษ์วิชัย, 2551: 24) กล่าวว่า ความเข้าใจเป็นความสามารถในการอธิบาย สื่อความหมาย และขยายความในเรื่องราว เหตุการณ์ต่างๆ ด้วยคำพูดหรือเขียนด้วยภาษา ประกอบด้วย การแปลความ การตีความ และการขยายความ โดย

1. การแปลความ (Translation) เป็นความสามารถในการจับใจความให้ถูกต้องกับสิ่งที่สื่อความหมาย เป็นความสามารถในการถ่ายทอดความหมายจากภาษาหนึ่งสู่อีกภาษาหนึ่งหรือจากการสื่อสารรูปแบบหนึ่งไปสู่อีกรูปแบบหนึ่ง

2. การตีความ (Interpretation) เป็นความสามารถในการอธิบายหรือแปลความหมายในหลาย ๆ เรื่องมาเรียงกัน ทำการจัดระเบียบสรุปย่อเป็นเนื้อความใหม่ ได้โดยยึดเนื้อหาข้อความเดิมเป็นหลักไม่ต้องอาศัยหลักเกณฑ์อื่นใดมาใช้

3. การขยายความ (Extrapolation) เป็นความสามารถในการขยายเนื้อหาหรือข้อมูลที่รับรู้มาให้มากขึ้นอาจเป็นความสามารถในการทำนาย รวมทั้งคาดคะเนเหตุการณ์ ไว้ล่วงหน้าได้อย่างดี โดยอาศัยข้อมูลอ้างอิงหรือแนวโน้มที่เกินจากข้อมูล

สำหรับการศึกษาคำนี้ ความรู้ความเข้าใจ หมายถึง ความสามารถทางสติปัญญาในการจำและเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของผู้ทำบัญชีในจังหวัดเชียงใหม่ที่ได้สะสมไว้จนสามารถที่จะสื่อความหมาย แปลความตีความ และขยายความได้

### 2.1.2 ความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Thai Financial Reporting Standards for Non-Publicly Accountable Entities - TFRS for NPAEs) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ โดยความเห็นชอบในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพในการประชุม ครั้งที่ 20 (1/2554) เมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2554 ได้ออกประกาศ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ซึ่งมีผลให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา คือวันที่ 6 พฤษภาคม 2554 เป็นต้นไป โดยมีวัตถุประสงค์ คือ การให้แนวทางในการรายงานการเงินที่มีคุณภาพที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ ดังนี้

1. ส่งเสริมการนำเสนอข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ประกอบการและผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ

2. สนับสนุนให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพทั้งระดับจุลภาคและระดับมหภาค
3. เพิ่มความสามารถในการเข้าถึงแหล่งเงินทุนให้ง่ายขึ้น และช่วยลดต้นทุนของเงินทุน
4. ส่งเสริมให้เกิดความสม่ำเสมอและเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลทางการเงินที่ช่วยให้ผู้ประกอบการและผู้ใช้งบการเงินเกิดความเชื่อมั่น ซึ่งนำไปสู่การเติบโตของธุรกิจและระบบเศรษฐกิจโดยรวม

มาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าว กำหนดให้บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด นิติบุคคลต่างประเทศ กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ที่เข้าข่ายเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ต้องจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ตั้งแต่รอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 ซึ่งกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Non-Publicly Accountable Entities) หมายถึง กิจการที่ไม่ใช่กิจการดังต่อไปนี้

1. กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการ ซึ่งมีการซื้อขายต่อประชาชน ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในประเทศหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาดหลักทรัพย์ (Over the Counter) รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการของการนำส่งงบการเงินของกิจการให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆต่อประชาชน
2. กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง เช่น สถาบันการเงิน บริษัทประกันชีวิต บริษัทประกันวินาศภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น เป็นต้น
3. บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน
4. กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่ไม่ประสงค์จะจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ ต้องจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) ทุกฉบับและถือปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ สามารถให้กิจการเลือกแนวทางที่อาจปฏิบัติได้ โดยทางสภาวิชาชีพบัญชี ได้กำหนดข้อกำหนดสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะไว้จำนวน 22 เรื่อง ได้แก่

1. ความเป็นมาและวัตถุประสงค์
2. ขอบเขต
3. กรอบแนวคิด
4. การนำเสนองบการเงิน
5. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและการแก้ไขข้อผิดพลาด

6. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด
7. ลูกหนี้
8. สินค้าคงเหลือ
9. เงินลงทุน
10. ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
11. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน
12. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน
13. ต้นทุนการกู้ยืม
14. สัญญาเช่า
15. ภาษีเงินได้
16. ประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
17. เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน
18. รายได้
19. การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

20. สัญญาก่อสร้าง
21. ผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
22. การปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลงและวันที่ปฏิบัติ

การเริ่มใช้มาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะจะเริ่มใช้กับงบการเงินที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554 โดยให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงนโยบายโดยปรับย้อนหลังยกเว้นไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีย้อนหลังเป็นต้นไป

รายละเอียดโดยสรุปของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (สิลปพร ศรีจันเพชร และพจน์ วีรศุทธากร, 2554)

1. ข้อสมมติที่ใช้ในการนำเสนองบการเงินสำหรับ NPAEs ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง และการดำเนินงานต่อเนื่อง ผู้ซึ่งงบการเงิน ได้แก่ เจ้าของกิจการเป็นหลัก และผู้ซึ่งงบการเงินอื่นๆ ได้แก่ ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า เจ้าหนี้อื่น และ หน่วยงานรัฐบาลและหน่วยงานกำกับดูแลกิจการ ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของงบการเงินสำหรับ NPAEs ได้แก่ ความเชื่อถือได้ และเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพ คือเปรียบเทียบกันได้ สามารถยืนยันความถูกต้องได้ ข้อมูลที่มีความทันต่อเวลา และสามารถเข้าใจได้ ความมีสาระสำคัญ หลักความระมัดระวัง

2. การรับรู้รายการและองค์ประกอบของงบการเงินนั้น ให้รับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สินเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับ หรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายจะไม่รวมถึงรายการที่กำหนดให้รับรู้โดยตรงไปยังส่วนของผู้ถือหุ้น

3. กรอบแนวคิดในการนำเสนองบการเงินสำหรับ NPAEs ไม่กล่าวถึงแนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุน เนื่องจากมีความยุ่งยากซับซ้อนเกินไปสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เพื่อลดความจำเป็นในการวัดมูลค่ายุติธรรม

4. การนำเสนองบการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ประกอบด้วย

ก. งบแสดงฐานะการเงิน เป็นการนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินของกิจการ ณ วันสิ้นงวด

ข. งบกำไรขาดทุน แสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับงวด

ค. งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงในรายการที่เป็นองค์ประกอบต่างๆ ของเจ้าของในระหว่างงวด

ง. หมายเหตุประกอบงบการเงิน แสดงถึงข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์ที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน นโยบายการบัญชีที่ใช้และข้อมูลอื่นๆ นอกเหนือจากที่นำเสนอในงบการเงิน

มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ไม่ต้องจัดทำงบกระแสเงินสด ไม่ต้องนำเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน(ส่วนงานดำเนินงาน) ไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ไม่ต้องเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน อีกทั้ง หากกิจการนำเสนอค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามหน้าที่แล้ว ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยค่าใช้จ่ายตามลักษณะอื่น

5. การเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางการเงินบัญชี และการแก้ไขข้อผิดพลาด เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชี ให้กิจการรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงโดยการนำนโยบายการบัญชีใหม่มาถือปฏิบัติย้อนหลัง กิจการต้องรับรู้ผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชี โดยใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไป ด้วยการรับรู้ผลกระทบจาก

การเปลี่ยนแปลงประมาณการบัญชีสำหรับงวดปัจจุบัน และงวดอนาคตที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงนั้น และกำหนดให้ใช้วิธีการปรับงบการเงินย้อนหลังสำหรับการแก้ไขข้อผิดพลาดในงวดก่อน

กรณีกิจการมีรายการค้า เหตุการณ์ หรือสถานการณ์อื่นเป็นการเฉพาะ กิจการต้องใช้นโยบายการบัญชีจากแหล่งต่างๆตามลำดับต่อไปนี้

ก. ข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่ระบุไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้สำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องคลึงและเกี่ยวข้องกัน

ข. ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลในงบการเงิน คำนิยามและการรับรู้รายการ และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ที่ระบุไว้ในกรอบแนวคิดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้

ค. มาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (TFRSs) เฉพาะรายการนั้นๆ

6. เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด กำหนดให้กิจการต้องนำเสนองบการเงินโดยรวมเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดเป็นรายการเดียวกัน เงินเบิกเกินบัญชีธนาคารจัดเป็นหนี้สินหมุนเวียน ไม่ให้นำมาหักลบกับรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด

7. ลูกหนี้ กิจการต้องวัดมูลค่าลูกหนี้การค้าและลูกหนี้อื่นภายหลังด้วยมูลค่าที่จะได้รับ ซึ่งหมายถึง มูลค่าหลังจากหักค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ โดยให้มีการประมาณจำนวนหนี้ ที่คาดว่าจะเรียกเก็บไม่ได้เป็นค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ซึ่งมีลักษณะเป็นบัญชีรับมูลค่านำไปหักลดบัญชีลูกหนี้ โดยใช้วิธีประมาณการ วิธีอัตราร้อยละของยอดขายเชื่อสุทธิ วิธีอัตราร้อยละของลูกหนี้ที่ค้างชำระจำแนกตามอายุของลูกหนี้ หรือวิธีพิจารณาลูกหนี้แต่ละราย

ในการตัดหนี้สูญไม่มีการอ้างอิงกับหลักเกณฑ์การตัดหนี้สูญทางภาษี

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

9. เงินลงทุน กำหนดวิธีการบัญชีไว้คือ เงินลงทุนในตราสารหนี้และเงินลงทุนในตราสารทุนต้องจัดประเภทเป็นเงินลงทุนในหลักทรัพย์ที่อยู่ในความต้องการของตลาด โดยให้ วัดค่า

ด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลต่างปรับมูลค่ายุติธรรมให้บันทึกในงบกำไรขาดทุน เงินลงทุนในตราสารหนี้ และเงินลงทุนในตราสารทุนที่อยู่ในความต้องการของตลาดที่เป็นเพื่อขาย ให้วัดด้วยมูลค่ายุติธรรม ผลต่างจากการปรับมูลค่ายุติธรรมให้บันทึกเป็นรายการแยกต่างหากในส่วนของเจ้าของ เงินลงทุนในตราสารหนี้ที่จะถือจนครบกำหนด ให้วัดมูลค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่ายหักด้วยค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าเงินลงทุนในตราสารทุนที่ไม่ใช่หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาด และ เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วม หรือกิจการร่วมค้า ให้วัดมูลค่าราคาทุนเดิมหักด้วยค่าเผื่อ การลดลงของมูลค่า

10. ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนของรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ เป็นสินทรัพย์เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข ได้แก่ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการ จะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตและกิจการสามารถวัดมูลค่าต้นทุนของรายการนั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยนำไปใช้ทั้งกับการรับรู้ต้นทุนเริ่มแรกและการรับรู้ต้นทุนที่เกิดขึ้นภายหลัง ส่วนประกอบราคาทุนของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ประกอบด้วย ราคาซื้อ ต้นทุนทางตรง อื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาสินทรัพย์ และต้นทุนประมาณที่ดีที่สุดสำหรับการรื้อ การขนย้าย และการบูรณะสถานที่ตั้งของสินทรัพย์ หากสินทรัพย์แต่ละรายการมีอายุการให้ประโยชน์ไม่เท่ากัน กิจการต้องปันส่วนรายจ่ายที่เกิดขึ้นให้กับรายการสินทรัพย์ทุกรายการที่รวมอยู่ในรายจ่ายนั้น และบันทึกรายการแต่ละรายการเป็นสินทรัพย์แยกจากกัน การวัดมูลค่าหลังการรับรู้รายการให้กิจการใช้วิธีราคาทุน โดยแสดงรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์นั้น ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่าเท่านั้น โดยไม่อนุญาตให้ใช้วิธีการตีราคาใหม่

11. สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการ และก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการต้องวัดมูลค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายหลังการรับรู้เมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการลดลงของมูลค่า ในการตัดจำหน่ายกรณีที่ทราบอายุการให้ประโยชน์แน่นอนให้ตัดจำหน่ายตามอายุการให้ประโยชน์ที่ทราบได้แน่นอนนั้น ส่วนกรณีที่ไม่ทราบอายุแน่นอนให้กิจการทำการตัดจำหน่ายภายในระยะเวลา 10 ปี

12. อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน กิจการต้องวัดมูลค่าเริ่มแรกด้วยราคาทุน ซึ่งรวมต้นทุนในการทำรายการหลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรกแล้ว และกำหนดให้กิจการ วัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนภายหลังการรับรู้รายการด้วยวิธีราคาทุนเท่านั้น โดยแสดงในราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และผลขาดทุนจากการลดลงของมูลค่า

13. ต้นทุนการกู้ยืม กำหนดให้ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือการผลิตต้องนำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข ต้นทุนการกู้ยืมอื่นๆ ถือเป็นค่าใช้จ่าย

14. สัญญาเช่า กำหนดให้กิจการจัดประเภทสัญญาเช่าเป็นสัญญาเช่าการเงิน หากสัญญานั้นได้โอนความเสี่ยง และผลตอบแทนทั้งหมด หรือเกือบทั้งหมดที่ผู้เป็นเจ้าของได้รับจากสินทรัพย์นั้นไปให้แก่ผู้เช่า และต้องจัดเป็นสัญญาเช่าประเภทสัญญาเช่าดำเนินงาน หากสัญญานั้นไม่ได้โอนความเสี่ยง หรือผลตอบแทนทั้งหมดหรือเกือบทั้งหมดที่เป็นเจ้าของควร ได้รับ ไปให้แก่ผู้เช่า

15. ภาษีเงินได้ กิจการต้องรับรู้ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ ให้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดยใช้วิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย ซึ่งแสดงภาระภาษีเงินได้ที่กิจการ ค้างชำระสุทธิจากภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้รับรู้เป็นหนี้สิน และได้ให้ทางเลือกสำหรับกิจการที่ประสงค์ จะรับรู้ค่าใช้จ่ายทางภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้ และสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รอการตัดบัญชีโดยใช้วิธีหนี้สินตามงบแสดงฐานะการเงิน โดยให้ถือปฏิบัติทุกข้อในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 12 เรื่อง ภาษีเงินได้

16. ประมวลการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ไม่ได้กำหนดให้ต้องคิดลดประมาณการหนี้สิน ให้เป็นมูลค่าปัจจุบัน สำหรับการรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน กำหนดให้รับรู้ผลประโยชน์ของพนักงานตามหลักการรับรู้ประมาณการหนี้สิน ด้วยจำนวนประมาณการที่ดีที่สุดของรายจ่ายที่ต้องนำไปจ่ายชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากกิจการเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์พนักงาน กิจการจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้ออย่างสม่ำเสมอ

17. เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งสามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ เหตุการณ์ที่เป็นหลักฐานยืนยันว่าสถานการณ์ได้มีอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานซึ่งถือเป็นเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องบันทึกรายการปรับปรุง และเหตุการณ์ ที่ชี้ให้เห็นว่าสถานการณ์ได้เกิดขึ้นภายหลังรอบระยะเวลารายงานซึ่งถือว่าเป็นเหตุการณ์ภายหลัง รอบระยะเวลา รายงานที่ไม่ต้องทำการปรับปรุง

18. รายได้ มาตรฐานรายงานทางการเงินฉบับนี้อุญาตให้รับรู้ดอกเบี้ยรับตาม วิธีอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงหรือวิธีอื่นที่ให้ผลไม่แตกต่างจากวิธีอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริงอย่างมีสาระสำคัญ และการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไข คือกิจการได้โอน ความเสี่ยง และผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว กิจการไม่เกี่ยวข้อง ในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่อง กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น ตลอดจน กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้น ได้อย่าง น่าเชื่อถือ สำหรับการให้บริการกิจการจะรับรู้รายการที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการเป็นรายได้ตามขึ้น



ความสำเร็จของรายการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานและสามารถประมาณ ผลการให้บริการได้อย่างน่าเชื่อถือ

19. การรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ กิจการสามารถรับรู้ได้หลายวิธีตามเงื่อนไขของการเกิดขึ้นของรายได้จากการขายนั้น ได้แก่ การรับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน การรับรู้เป็นรายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จ การรับรู้เป็นรายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ

20. สัญญาก่อสร้าง กิจการสามารถประมาณผลของงานก่อสร้างตามสัญญา ได้อย่างน่าเชื่อถือ 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 วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาความรู้ความเข้าใจต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ได้ทำการทบทวนวรรณกรรมจากงานวิจัย ซึ่งมีความเกี่ยวข้องและคล้ายคลึงกันกับการศึกษา ประกอบด้วย

ติลปพร ศรีจันทเพชร (2552) ได้ทำการศึกษาความคิดเห็นที่มีต่อแนวทางปฏิบัติสำหรับวิธีการบัญชีของกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ซึ่งศึกษาโดยสำรวจความคิดเห็นของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับแนวปฏิบัติสำหรับวิธีการบัญชีของวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ในเขตกรุงเทพมหานคร พบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เห็นด้วยที่สภาวิชาชีพจะออกมาตรฐานการบัญชี

SMEs โดยเห็นว่าหลักการบัญชีสำหรับ SMEs ควรจะง่ายต่อการใช้งานและไม่ซับซ้อน เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบการเงินสำหรับ SMEs คือใช้แสดงฐานะทางการเงิน เพื่อประโยชน์ในการบริหารงาน การคำนวณภาษี และเพื่อใช้ประกอบการยื่นภาษีเงินได้ต่อกรมสรรพากร สำหรับความคิดเห็นเกี่ยวกับคำจำกัดความของ SMEs กลุ่มตัวอย่างเห็นว่าคำจำกัดความที่เหมาะสมที่สุด คือพิจารณาจากทุนจดทะเบียน รายได้และสินทรัพย์รวม ส่วนผู้ใช้งบการเงินในอัตราที่สูงที่สุด คือกรมสรรพากร ในส่วนความคิดเห็นของที่มาของมาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs นั้น กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เห็นว่าควรพัฒนาโดยอ้างอิงกับประเทศที่ได้มีการพัฒนามาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs มาแล้ว ส่วนปัญหาและอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้มาตรฐานการบัญชีสำหรับ SMEs กลุ่มตัวอย่างเห็นว่า เรื่องความไม่ชัดเจนหรือไม่เหมาะสมของเกณฑ์การแบ่งประเภทของ SMEs เป็นปัญหาในระดับสูง

**ศลิษา หวังดี (2555)** ได้ทำการศึกษาความรู้ความเข้าใจต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของผู้ทำบัญชีในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน โดยทำการศึกษาใน 9 เรื่องที่มีประเด็นสำคัญ ได้แก่ เรื่องความหมายของมาตรฐานฯ เรื่องการนำเสนอและจัดทำงบการเงิน เรื่องสินค้าคงเหลือ เรื่องต้นทุนการกักขัง เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เรื่องประมาณการหนี้สินและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น เรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน และเรื่องเงินลงทุน เก็บรวบรวมข้อมูลจากการส่งแบบสอบถามผู้ทำบัญชีในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน จำนวน 68 ราย จากการศึกษาพบว่า ผู้ทำบัญชีในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน ส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจในระดับปานกลางต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และเมื่อจำแนกตามอายุ ตำแหน่ง และประสบการณ์ทำงาน ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจในระดับปานกลางเช่นกัน

**ปฐมชัย กรเลิศ (2555)** ได้ทำการศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และเพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะตามลักษณะประชากร โดยใช้วิธีเก็บแบบสอบถามทางไปรษณีย์และการส่งทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ถึงผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย จำนวน 348 ราย จากผลการศึกษาพบว่า ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะอยู่ในระดับปานกลาง อีกทั้งผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ศึกษาหาความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะผ่านการอบรมสัมมนา โดยเห็นด้วยว่ามาตรฐานการ

รายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะช่วยลดความยุ่งยากด้านการคำนวณ  
กำไรสุทธิทางบัญชีได้ และทำให้การจัดทำบัญชีง่ายขึ้น นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีภายนอกส่วนใหญ่  
ต้องการพัฒนาความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้  
เสียสาธารณะด้านหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มเติมมากที่สุด



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright© by Chiang Mai University  
All rights reserved

ตารางที่ 2.1 แสดงการสรุปวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ผู้ศึกษา	เรื่อง	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา			ผลการศึกษา
			กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือ	สถิติ	
ศิลปพร ศรีจันทเพร (2552)	ความคิดเห็นที่มีต่อ แนวทางปฏิบัติสำหรับ วิธีการบัญชีของกิจการ ขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs)	เพื่อศึกษาเกี่ยวกับความ คิดเห็นที่มีต่อแนวทาง ปฏิบัติสำหรับวิธีการบัญชี ของกิจการขนาดกลางและ ขนาดย่อม (SMEs)	ผู้ประกอบการ และบุคคลที่ เกี่ยวข้องกับการ บัญชีในวิสาหกิจ ขนาดกลางและ ขนาดย่อมในเขต กรุงเทพมหานคร จำนวน 600 ราย	แบบสอบถาม	สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ค่าความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ค่าเบี่ยงเบน มาตรฐาน	กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เห็นด้วยที่ สภาวิชาชีพจะออกมาตรฐานการ บัญชี SMEs โดยเห็นว่าหลักการ บัญชีสำหรับ SMEs ควรจะง่ายต่อ การใช้งานและไม่ซับซ้อน เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการ จัดทำงบการเงินสำหรับ SMEs คือ ใช้แสดงฐานะทางการเงิน เพื่อ ประโยชน์ในการบริหารงาน การ คำนวณภาษี และเพื่อใช้ ประกอบการยื่นภาษีเงินได้ต่อ กรมสรรพากร

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	เรื่อง	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา			ผลการศึกษา
			กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือ	สถิติ	
ศลิษา หวังดี (2555)	ความรู้ความเข้าใจต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของผู้ทำบัญชีในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือจังหวัดลำพูน	เพื่อศึกษาความรู้ความเข้าใจต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะของผู้ทำบัญชีในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน จำนวน 9 เรื่อง ได้แก่ เรื่องความหมายของมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ การนำเสนอและจัดทำงบการเงิน สินค้าคงเหลือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ต้นทุนการกู้ยืม เงินลงทุน และประมาณการหนี้และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น	ผู้ทำบัญชีในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน จำนวน 68 ราย	แบบสอบถาม	สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย	ผู้ทำบัญชีในนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ จังหวัดลำพูน ส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจในระดับปานกลางต่อมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ และเมื่อจำแนกตามอายุ ตำแหน่ง และประสบการณ์ทำงาน ผู้ทำบัญชีส่วนใหญ่มีความรู้ความเข้าใจในระดับปานกลางเช่นกัน

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	เรื่อง	วัตถุประสงค์	วิธีการศึกษา			ผลการศึกษา
			กลุ่มตัวอย่าง	เครื่องมือ	สถิติ	
ปฐมชัย กรเลิศ (2555)	ความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ	เพื่อศึกษาความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะและเพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างของความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีภาษีอากรเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะตามลักษณะประชากร	ผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทยจำนวน 348 ราย	แบบสอบถาม	สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และ สถิติทดสอบ และการวิเคราะห์ ความแปรปรวน	ผู้สอบบัญชีภาษีอากรมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะอยู่ในระดับปานกลาง อีกทั้งผู้สอบบัญชีภาษีอากรส่วนใหญ่ศึกษาหาความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรฐานสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะผ่านการอบรมสัมมนา โดยเห็นได้ว่ามาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะช่วยลดความยุ่งยากด้านการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีได้ และทำให้การจัดทำบัญชีง่ายขึ้น