



มาตรฐานบัญชี และการกำหนด นโยบาย



หลายปีที่ผ่านมาได้มีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานบัญชีค่อนข้างมาก ทั้งที่เป็นมาตรฐานที่ออกใหม่และที่ปรับปรุงจากมาตรฐานเดิม ทุกครั้งที่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานที่เปลี่ยนแปลงไป จะมีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงของงบการเงิน ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อธุรกิจด้วย (ตามความเห็นส่วนตัวของผม)

การ กำหนดนโยบายบัญชีตามมาตรฐานใหม่หรือที่มีการเปลี่ยนแปลง คณะกรรมการโดยเฉพาะคณะกรรมการตรวจสอบ ต้องเข้าใจและสามารถอธิบายถึงสาเหตุที่ทำให้รายการบางรายการในงบการเงินหรือหน้าตาของรายงานทางการเงินเปลี่ยนแปลงไป

ตามประสบการณ์ของผมที่มีหน้าที่ต้องกำกับดูแลให้รายงานทางการเงินที่จัดทำขึ้น ต้องมีความถูกต้อง ครบถ้วนและเป็นไปตามมาตรฐานด้านหนึ่ง และมีหน้าที่ต้องพิจารณาถึงผลกระทบต่อธุรกิจอีกด้านหนึ่ง จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องพิจารณาอย่างละเอียดถี่ถ้วนในการกำหนดนโยบายบัญชีตามมาตรฐานใหม่ โดยเฉพาะมาตรฐานที่มีทางให้เลือกปฏิบัติหลายแนวทาง

“**การกำหนดนโยบายบัญชีตามมาตรฐานใหม่หรือที่มีการเปลี่ยนแปลงคณะกรรมการโดยเฉพาะคณะกรรมการตรวจสอบต้องเข้าใจและสามารถอธิบายถึงสาเหตุที่ทำให้รายการบางรายการในงบการเงินหรือหน้าตาของรายงานทางการเงินเปลี่ยนแปลงไป**”

บทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เสนอตัวอย่างของแนวคิดในการเลือกปฏิบัติ และกำหนดนโยบายตามมาตรฐานโดยยกตัวอย่างมาตรฐานบัญชีฉบับที่ 19 ที่มีการปรับปรุงใหม่ปี 2557 เกี่ยวกับเรื่องผลประโยชน์ของพนักงาน

มาตรฐานฉบับนี้แบ่งผลประโยชน์ของพนักงานออกเป็น 4 ประเภทดังนี้

1. ผลประโยชน์ระยะสั้นสำหรับพนักงาน (หากคาดว่าจะจ่ายชำระทั้งจำนวนก่อน 12 เดือน) เช่น ค่าจ้าง เงินเดือนและเงินสมทบกองทุนประกันสังคม เป็นต้น
2. ผลประโยชน์หลังออกจากงาน เช่น บำนาญและผลประโยชน์ที่จ่ายครั้งเดียวเมื่อออกจากงาน
3. ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นๆ เช่น ผลประโยชน์ที่จ่ายจากการทำงานเป็นระยะเวลานาน
4. ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง



มาตรฐานฉบับนี้กำหนดให้มีการรับรู้รายการและวัดมูลค่าของผลประโยชน์ของพนักงานต่างๆ ข้างต้นโดยมีทางเลือกให้ปฏิบัติเนื่องจากมูลค่ารายการที่เกิดขึ้นอาจมีขนาดใหญ่หลายพันถึงหมื่นล้านบาท ซึ่งเกิดขึ้นในกรณีของบริษัทขนาดใหญ่ที่ประกอบธุรกิจมานานและมีพนักงานจำนวนมาก เช่น มูลค่ารายการที่เกิดจากประมาณการผลประโยชน์ของพนักงานเมื่อ

“
**เหตุที่หยิบยกมานำเสนอ
 ก็เพื่ออยากเรียนว่า
 คณะกรรมการตรวจสอบ
 ควรให้ความสำคัญ
 และนำเสนอทางเลือก
 (ที่อาจเสนอโดย CEO)
 พร้อมเหตุผลสนับสนุน
 ที่ชัดเจนให้คณะกรรมการ
 พิจารณานุมัติและ
 กำหนดเป็นนโยบายบัญชี
 เพื่อใช้ปฏิบัติ**
 ”

เกษียณอายุ ซึ่งประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย เมื่อต้องรับรู้รายการตามมาตรฐาน มีผลกระทบต่อทั้งรายการทางบัญชีและการตีความ ทั้งผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน มาตรฐานฉบับนี้มีทางเลือกให้ปฏิบัติในการรับรู้รายการ 3 แนวทางได้แก่

1. รับรู้ทั้งจำนวนโดยปรับปรุงออกจากกำไรสะสมต้นปีบัญชี และไม่ต้องผ่านงบกำไรขาดทุน
2. รับรู้ทั้งจำนวนผ่านงบกำไรขาดทุน
3. แบ่งการรับรู้ได้ภายใน 5 ปีและเปิดเผยในหมายเหตุ
4. ปรับปรุงย้อนหลังกับกำไรของงบการเงินที่นำมาเปรียบเทียบกับปีบัญชีปัจจุบัน

การรับรู้ทุกวิธีมีผลต่อกำไรขาดทุนและหรือเงินกองทุน (หรือส่วนของผู้ถือหุ้น) ของยกตัวอย่างเหตุผลต่างๆ ที่ใช้เป็นปัจจัยในการตัดสินใจเลือกแนวทางปฏิบัติตามมาตรฐาน ดังนี้

1. ผู้บริหารระดับสูงสุด (CEO) ที่ต้องรับผิดชอบต่อผลประกอบการบางท่าน ต้องการรับรู้มูลค่าทั้งจำนวนเพราะเห็นว่า ใหญ่ ผลประกอบการในปีที่จะรับรู้ไม่ได้อยู่แล้ว รับรู้ในปีนั้นเลยจะได้ไม่กระทบผลประกอบการในปีถัดไป หรือเห็นว่าปีที่จะรับรู้มีกำไรมากกว่าปกติ ต้องการรับรู้ทั้งจำนวน จะได้ไม่กระทบตัวเลขปีถัดไป
2. การรับรู้ทั้งจำนวนมีผลต่อเงินกองทุน ถ้าทำให้เงินกองทุนเหลือน้อย อาจมีผลต่อความน่าเชื่อถือในฐานะการเงินและอำนาจการกู้ยืม ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อสภาพคล่องทางการเงินหรือการขยายธุรกิจ

3. การรับรู้ทั้งจำนวน ทำให้เงินกองทุนลดลงอาจมีผลต่อสัดส่วนหนี้ต่อทุนสูงกว่าเงื่อนไขที่สถาบันการเงินที่ให้กู้ยืมกำหนดเป็นเงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติตามสัญญากู้ยืม
4. ธุรกิจสถาบันการเงินต้องอาศัยฐานทุนสำหรับการขยายธุรกิจ การรับรู้ทั้งจำนวนอาจมีผลกระทบต่ออำนาจการให้กู้ยืมหรือขยายธุรกิจ ทำให้มีผลกระทบต่อผลประกอบการ

5. บางบริษัทอาจมีเงินกองทุนสูงไปเพราะมีกำไรสะสม การรับรู้ทั้งจำนวนอาจเป็นผลดีที่เงินกองทุนลดลง ทำให้อัตราส่วนกำไรสุทธิต่อเงินกองทุนสูงขึ้น
6. การรักษาอัตราการจ่ายปันผลก็อาจมีผลทำให้ต้องพิจารณาว่าจะเลือกใช้วิธีไหนดี

ทั้งหมดข้างต้นเป็นตัวอย่างของปัจจัยต่างๆ ที่มีผลต่อการตัดสินใจเลือกวิธีปฏิบัติเท่าที่ได้ประสมมาและคิดออกมาได้ คิดว่าน่าจะมีปัจจัยอื่นๆ อีก เหตุที่หยิบยกมานำเสนออีกก็เพื่อความสำคัญและนำเสนอทางเลือก (ที่อาจเสนอโดย CEO) พร้อมเหตุผลสนับสนุนที่ชัดเจนให้คณะกรรมการพิจารณานุมัติและกำหนดเป็นนโยบายบัญชีเพื่อใช้ปฏิบัติ

สุดท้ายต้องขอออกตัวว่าเนื่องจากไม่ได้เป็นนักบัญชี ภาษาและศัพท์แสงที่เกี่ยวกับบัญชีอาจไม่ถูกต้อง ต้องขออภัยอย่างยิ่ง ที่ตั้งใจนำเสนอบทความนี้ก็เพื่อต้องการถ่ายทอดประสบการณ์ที่ต้องทำการตัดสินใจกรณีนี้ในหลายบริษัทที่หนึ่งเป็นกรรมการ ซึ่งแต่ละบริษัทตัดสินใจเลือกใช้วิธีที่แตกต่างกัน ตามเหตุผลที่จำเป็นและสภาพแวดล้อมทางธุรกิจของแต่ละแห่ง

ความจริงน่าจะนำเสนอความเห็นตั้งแต่ 2-3 ปีก่อนที่เริ่มมีการใช้มาตรฐานนี้ แต่คิด (เอาเอง) ว่าน่าจะมีประโยชน์เป็นแนวคิดให้ใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาสำหรับมาตรฐานบัญชีใหม่ๆ ที่ต้องยึดถือปฏิบัติในอนาคต M&V