

มุมมองของผู้ประกอบวิชาชีพ

18 ธันวาคม 2554

จงจิตต์ หลีกภัย

การจัดทำงบการเงินของนิติบุคคล

- เดิม ไม่ว่าจะจดทะเบียนกิจการในรูปแบบใดใน 5 แบบ ต้องจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มาตรฐานดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของ :

1. มาตรฐานการบัญชีไทย (TAS)
2. มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRS)
3. การตีความ

ซึ่งสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS)

- และ มีการผ่อนผันการบังคับใช้ 8 ฉบับ ให้กับบริษัทที่มีใช้บริษัทมหาชน

มาตรฐานที่ผู้อ่อนผันการบังคับใช้ 8 ฉบับ

TAS 7 งบกระแสเงินสด

TAS 14 การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

TAS 24 การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง

TAS 27 งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะกิจการ

TAS 28 เงินลงทุนในบริษัทร่วม

TAS 31 ส่วนได้เสียในการร่วมค้า

TAS 36 การด้อยค่าของสินทรัพย์

TAS 107 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

ต่อมาได้มีประกาศสภาฯ ฉบับที่ 62/2553 เรื่อง คำชี้แจง
เกี่ยวกับการจัดทำมาตรฐานการบัญชีสำหรับ NPAEs

- สภาฯ เห็นว่ากิจการกว่าร้อยละ 90 เป็นกิจการขนาดเล็กและเป็นกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ การกำหนดให้จัดทำรายงานทางการเงินตาม TFRS ซึ่งจะมีผลบังคับตั้งแต่ 1 มกราคม 2554 อาจไม่เหมาะสม และเห็นว่าแม้แต่ IASB ยังกำหนดมาตรฐานสำหรับ SMEs สภาฯ จึงเห็นความจำเป็นที่ต้องออกมาตรฐานการบัญชีเฉพาะสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ เพื่อบรรเทาภาระจึงแต่งตั้งคณะกรรมการศึกษาและกำหนดมาตรฐานตั้งแต่ปี 2551

ประกาศสภาฯ ฉบับที่ 62/2553 ลักษณะ PAEs

1. กิจการที่มีตราสารทุนหรือตราสารหนี้ของกิจการซึ่งมีการซื้อขายในตลาดสาธารณะ (ไม่ว่าจะเป็นตลาดหลักทรัพย์ในหรือต่างประเทศ หรือการซื้อขายนอกตลาด รวมทั้งตลาดในท้องถิ่นและในภูมิภาค) หรือกิจการที่นำส่งหรืออยู่ในกระบวนการนำส่งงบการเงินให้แก่ กสท. หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น เพื่อวัตถุประสงค์ในการออกขายหลักทรัพย์ใดๆในตลาดสาธารณะ
2. กิจการที่ดำเนินธุรกิจหลักในการดูแลสินทรัพย์ของกลุ่มบุคคลภายนอกในวงกว้าง ได้แก่สถาบันการเงิน บริษัทประกันภัย บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม ตามกฎหมายว่าด้วยการเงิน
3. บริษัทมหาชน ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน
4. กิจการอื่นที่จะกำหนดเพิ่มเติม

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชีฯ ฉบับที่ 62/2553 มีสาระสำคัญดังนี้

**กิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ หรือ PAEs (Publicly
Accountable Entities)**

ให้ใช้ : มาตรฐานมาตรฐานการบัญชีไทย (TAS)

**มาตรฐานการรายงานทางการเงินไทย (TFRS) และ
การตีความซึ่งสอดคล้องกับ IFRS**

ฉบับที่ 20/2554 เรื่อง **มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ
กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ**

สภาวิชาชีพบัญชีฯ กำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วน
ได้เสียสาธารณะ (IFRSs for NPAEs- Non-Publicly Accountable
Entities) มีผลให้บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด นิติบุคคลต่างประเทศ กิจการ
ร่วมค้า ยกเว้นบริษัทมหาชน ต้องจัดทำบัญชีตามมาตรฐานนี้ ตั้งแต่รอบปี
บัญชี เริ่มในหรือหลังวันที่ **1 มกราคม 2554** ซึ่งอยู่ระหว่างลงราชกิจจา
นุเบกษา

[ดาวน์โหลดประกาศ](#)

สรุปมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับงวดบัญชี
ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2554

- กลุ่มที่ 1 PAEs ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน (ชุดใหญ่)
ซึ่งรวมถึง TAS, TFRS และการตีความ
- กลุ่มที่ 2 NPAEs ใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับ
กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (ชุดเล็ก)

ในชุดใหญ่การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญใน TAS 1 (2552) บทนำ 6

- ก. **All owner changes in equity** (การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เป็นเจ้าของจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของทั้งหมด) ต้องแสดงในงบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้เจ้าของ (Statement of changes in equity)
- ข. **All non-owner changes in equity** (การเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของที่ไม่ได้เกิดจากรายการกับผู้เป็นเจ้าของทั้งหมด) (**i.e. comprehensive income**) ต้องแสดงใน :
- 1) **One statement of comprehensive income** (งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบเดียว) หรือ
 - 2) **Two statements** (สองงบ) คืองบเฉพาะกำไรขาดทุนและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (a separate income statement and a statement of comprehensive income)

คำถาม ให้ระบุว่ารายการต่อไปนี้ เป็น owner changes in equity หรือ non-owner changes in equity

1. การเปลี่ยนแปลงในส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์
2. ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์
ประกันภัยตามโครงการผลประโยชน์
3. ผลกำไรและขาดทุนจากการแปลงค่างบการเงินของการดำเนินงานใน
ต่างประเทศ
4. ผลกำไรและขาดทุนจากการวัดมูลค่าสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อขาย
5. ส่วนของผลกำไรและขาดทุนที่มีประสิทธิผลจากเครื่องมือป้องกันความ
เสี่ยงในการป้องกันความเสี่ยงในกระแสเงินสด

คำถาม

- ให้ระบุว่ารายการต่อไปนี้เป็น owner changes in equity หรือ non-owner changes in equity

6. การเพิ่มทุนหุ้นบุริมสิทธิ

7. การเพิ่มทุนสามัญ

8. การจ่ายเงินปันผล

ปัญหา

- งบการเงินของ **PAEs** และ **NPAEs** แสดงรายการที่เป็น **Non-owner change in equity** ไว้ไม่เหมือนกัน เพราะ
 - **PAEs** จัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ
 - **Non-PAEs** จัดทำงบกำไรขาดทุน

รูปแบบงบการเงิน

- งบกำไรขาดทุนแยกค่าใช้จ่ายตามลักษณะที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กำหนด ไม่มีหัวข้อรายได้ และค่าใช้จ่าย
- งบกำไรขาดทุนแยกค่าใช้จ่ายตามลักษณะตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ ยังเป็นแบบเดิม คือ มีหัวข้อ รายได้ และค่าใช้จ่าย

คำถาม จากบางส่วนของงบกำไรขาดทุนแยกค่าใช้จ่ายตามลักษณะ ให้
เติมชื่อบัญชีและจำนวนเงินในงบกำไรขาดทุนที่แยกค่าใช้จ่ายตามลักษณะ

- ซื่อสินค้าสำเร็จรูป 100 บาท ขายไป กึ่งหนึ่ง เป็นเงินค่าขาย 120 บาท
- ค่าแรงเกิดขึ้นในงวด 60 บาท ซึ่งรวม 40 บาท ที่เป็นค่าแรงเพื่อการ
ก่อสร้างอาคารหลังใหม่ อีก 20 บาท เป็นเงินเดือนผู้จัดการ

งบกำไรขาดทุน จำแนกค่าใช้จ่ายตามหน้าที่

ขาย	120	
ต้นทุนขาย	<u>(50)</u>	
กำไรขั้นต้น	70	
ค่าใช้จ่ายในการบริหาร	<u>20</u>	
.....	
กำไร	50	
		15

งบกำไรขาดทุน จำแนกค่าใช้จ่าย ตามลักษณะ

ขาย	120	
การเปลี่ยนแปลงสินค้าสำเร็จรูป	?	
?	?	
ซื้อ	100	
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	?	

งบกำไรขาดทุน จำแนกค่าใช้จ่าย ตามลักษณะ

ขาย	120	
การเปลี่ยนแปลงสินค้าสำเร็จรูป	50	
งานที่กิจการทำและถือเป็นสินทรัพย์	40	
ซื้อ	(100)	
ค่าใช้จ่ายผลประโยชน์พนักงาน	<u>(60)</u>	
กำไร	50	

ทางเลือก กำหนดไว้ใน **TFRSs for NPAEs**

- เรื่องภาษีเงินได้ ที่ให้รับรู้ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน อย่างไรก็ตาม หากประสงค์จะเลือกรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือรายได้ภาษีเงินได้และสินทรัพย์หรือหนี้สินภาษีเงินได้รายการตัดบัญชี โดยวิธีหนี้สิน ก็ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อใน **TFRS**
- เรื่องผลประโยชน์พนักงาน อย่างไรก็ตาม หากประสงค์จะรับรู้ประมาณการหนี้สินสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานตามแนวทางที่กำหนดใน **TFRS** ก็ให้ถือปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกข้อใน **TFRS** นั้น

ตัวอย่าง

- กิจการมีกำไรทางบัญชี **100** บาท โดยมีลูกหนี้ **30** บาท มีค่าเผื่อฯ **10** บาท
- คำถาม จ่ายภาษีเท่าใด ?
- คำตอบ กำไรทางภาษี = **100 + 10 = 110** บาท
- ภาษีจ่าย **R.D. = 110 * 30% = 33** บาท
- การลงบัญชีตามวิธีภาษีเงินได้ค้างจ่าย
เดบิต ภาษีเงินได้ เครดิต ภาษีค้างจ่าย **33** บาท

ตัวอย่าง

- กิจการมีกำไรทางบัญชี **100** บาท โดยมีลูกหนี้ **30** บาท มีค่าเผื่อฯ **10** บาท
- ภาษีจ่าย **R.D. = 110 * 30% = 33** บาท
- การลงบัญชีหากจะรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้
 - เดบิต สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัด **3** บาท
 - ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้ **30** บาท
 - เครดิต ภาษีค้างจ่าย **33** บาท

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

TFRS นี้ไม่กำหนดให้กิจการ

P45. เสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน

P46. เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง

P47. เปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

หากกิจการเห็นถึงประโยชน์ของการเสนอหรือเปิดเผยข้อมูลที่กล่าวถึงก็สามารถจัดทำได้

TFRS for NPAEs บทที่ 3 กรอบแนวคิด

ระบุมัตถุประสงค์ของงบการเงิน

P14 นำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการ ที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

P15 ข้อมูลที่มีประโยชน์ตาม p14 คือข้อมูลทางการเงินที่แสดงผลกระทบของรายการในอดีตที่มีฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการที่ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินในการประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสด และรายการเทียบเท่าเงินสด ไม่ว่าจะเป็นจำนวนเงิน ระยะเวลา และความแน่นอนของกระแสเงินสด

P16 ข้อมูลในงบการเงินยังช่วยผู้ใช้งบการเงินในการประเมินความสามารถในการดูแล และความรับผิดชอบของผู้บริหารของกิจการ

ปัญหา

- ข้อมูลที่ให้เปิดเผยอาจไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้