

บทที่ 4

บทสรุป

จากการศึกษาเปรียบเทียบหลักการบัญชีเกี่ยวกับการค้ำของสินทรัพย์ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับที่ 36 กับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 และมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา ฉบับที่ 121 พบว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันดังนี้

1. การเปรียบเทียบ TAS No.36 และ IAS No.36

1.1 TAS No.36 และ IAS No.36 มีข้อกำหนดที่เหมือนกันในประเด็นต่อไปนี้

- 1.1.1 การระบุสินทรัพย์ที่อาจเกิดการค้ำ ทั้งสองมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้ต้องมีการประเมินว่า สินทรัพย์ที่มีอยู่เกิดการค้ำหรือไม่ หากเกิดข้อบ่งชี้ที่น่าจะเชื่อได้ว่าสินทรัพย์นั้นเกิดการค้ำ
- 1.1.2 การรับรู้การค้ำ ทั้งสองมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้มีการรับรู้การค้ำเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
- 1.1.3 การประมาณกระแสเงินสดและการคิดลดกระแสเงินสด ทั้งสองมาตรฐานการบัญชีให้กิจการใช้ดุลยพินิจในการประมาณกระแสเงินสดและใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมคิดลดกระแสเงินสด ในการหามูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ เพื่อกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน
- 1.1.4 หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด ทั้งสองมาตรฐานการบัญชีให้อาศัยดุลยพินิจในการรวมกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เป็นกลุ่มที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระจากกลุ่มสินทรัพย์อื่น หากไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของแต่ละรายการได้
- 1.1.5 สินทรัพย์องค์กร กิจการต้องปันส่วนสินทรัพย์องค์กรเข้ากับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดหน่วยที่เล็กที่สุดก่อนหากสามารถปันส่วนได้อย่างมีเหตุผลและสม่าเสมอ แต่หากไม่สามารถปันส่วนได้อย่างมีเหตุผล

และสม่าเสมอ ก็ให้ปันส่วนเข้ากับหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่ใหญ่ขึ้น

- 1.1.6 ค่าความนิยม ทั้งสองมาตรฐานการบัญชี ให้รวมค่าความนิยมเข้ากับสินทรัพย์ที่จะพิจารณาการค้ำยค่า แล้วจึงทำการทดสอบการค้ำยค่า โดยให้ปันส่วนค่าความนิยมเข้ากับหน่วยสินทรัพย์ที่ขนาดเล็กที่สุด หากสามารถปันส่วนได้อย่างมีเหตุผลและสม่าเสมอ แต่หากไม่สามารถปันได้อย่างมีเหตุผลและสม่าเสมอ ก็จะพิจารณาให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่มีขนาดใหญ่ขึ้น
- 1.1.7 รายการขาดทุนจากการค้ำยค่าของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสด ทั้งสองมาตรฐานการบัญชี ให้รับรู้ผลขาดทุนจากการค้ำยค่าในงบกำไรขาดทุน และนำไปลดค่าความนิยมก่อน แล้วจึงนำไปลดกับสินทรัพย์อื่น แต่ต่อมาหากมีข้อบ่งชี้ว่ารายการขาดทุนนั้นได้ลดลงหรือหมดไป ก็ให้บันทึกรายการกลับบัญชีขาดทุนจากการค้ำยค่าในงบกำไรขาดทุนเช่นเดียวกัน
- 1.1.8 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล กิจการต้องมีการเปิดเผยรายการขาดทุนจากการค้ำยค่า หรือรายการกลับบัญชีขาดทุนจากการค้ำยค่า สำหรับสินทรัพย์แต่ละประเภท รวมถึงรายการขาดทุนและการกลับบัญชีลักษณะโดยสังเขปของข้อมูลค่าที่ข้องเกี่ยวกับรายการขาดทุน และการกลับบัญชี ที่มีนัยสำคัญต่องบการเงินโดยรวม
- 1.1.9 การถือปฏิบัติในช่วงเปลี่ยนแปลง ทั้งสองมาตรฐานการบัญชี ให้ใช้วิธีเปลี่ยนทันทีเป็นต้นไปในการเริ่มปฏิบัติ

1.2 TAS No.36 และ IAS No.36 มีข้อกำหนดที่แตกต่างกันในประเด็นต่อไปนี้

- 1.2.1 ขอบเขต TAS No.36 ได้กำหนดให้ใช้มาตรฐานฉบับนี้กับสินทรัพย์ทุกประเภท ยกเว้น สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้างระยะยาว ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สินทรัพย์ที่เกิดจากผลประโยชน์พนักงาน และสินทรัพย์ทางการเงิน(ยกเว้นลูกหนี้เงินกู้ที่มีปัญหาและคาดว่าหลักประกันจะเป็นแหล่งชำระเพียงแหล่งเดียว) ในขณะที่ IAS No.36 กำหนดให้ใช้มาตรฐานฉบับนี้กับสินทรัพย์ทุกประเภทเหมือนกับ TAS

No.36 แต่จะไม่มีการยกเว้นลูกหนี้เงินกู้ที่มีปัญหาและคาดว่าจะหลักประกันจะเป็นแหล่งชำระเพียงแหล่งเดียว

- 1.2.2 คำนิยาม TAS No.36 ได้มีการระบุให้คำนิยามของ มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ราคาขายสุทธิ มูลค่าจากการใช้ ต้นทุนในการจำหน่าย รายการขาดทุนจากการค้ำยค่า ราคาตามบัญชี ค่าเสื่อมราคา(หรือค่าตัดจำหน่าย) มูลค่าเสื่อมสภาพ อายุการใช้งาน หน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด สินทรัพย์องค์กร ราคาตลาด ตลาดซื้อขายคล่อง ไว้ในมาตรฐานการบัญชี ในขณะที่ IAS No.36 ก็ได้มีการระบุคำนิยามไว้เช่นเดียวกัน ยกเว้นการให้คำนิยามของคำว่า ราคาขายสุทธิ ราคาตลาด และตลาดซื้อขายคล่อง ไว้
- 1.2.3 การวัดการค้ำยค่า มาตรฐานการบัญชีทั้งสองกำหนดให้วัดการค้ำยค่า โดยการเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน(ราคาขายสุทธิหรือมูลค่าจากการใช้ แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า) แต่ที่ TAS No.36 ได้เพิ่มในการหามูลค่าจากการใช้สำหรับลูกหนี้ที่มีปัญหาและคาดว่าจะหลักประกันจะเป็นแหล่งชำระเพียงแหล่งเดียว กำหนดให้ใช้ราคายุติธรรมของหลักประกัน ในขณะที่ IAS No.36 ไม่มีการระบุเรื่องดังกล่าว

2. การเปรียบเทียบ TAS No.36 และ IAS No.36 กับ SFAS No.121

2.1 TAS No.36 และ IAS No.36 กับ SFAS No.121 มีข้อกำหนดที่เหมือนกันในประเด็นต่อไปนี้

- 2.1.1 การระบุการค้ำยค่า ทั้งสามมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการต้องประเมินว่าสินทรัพย์ที่มีอยู่เกิดการค้ำยค่าหรือไม่ หากเกิดข้อบ่งชี้ที่น่าจะเชื่อได้ว่าสินทรัพย์เกิดการค้ำยค่า แต่ที่ TAS No. 36 และ IAS No. 36 กำหนดให้พิจารณาการค้ำยค่าของสินทรัพย์ทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นสินทรัพย์ที่ยังใช้งานอยู่หรือสินทรัพย์ที่รอการขาย ในขณะที่ SFAS No. 121 กำหนดให้พิจารณาการค้ำยค่าเฉพาะสินทรัพย์ที่ถือไว้และใช้งานเท่านั้น ยิ่งไปกว่านั้น TAS No. 36 และ IAS No. 36 ยังให้แนวปฏิบัติในการพิจารณาข้อบ่งชี้ที่มากกว่า SFAS แต่อย่างไรก็ตาม ก็เป็นการยากที่จะสรุปได้ว่า TAS NO.36 IAS NO.36 หรือ SFAS NO.121 ว่ามาตรฐานใดที่จะมีการประเมินการค้ำยค่าของสินทรัพย์บ่อยกว่ากัน เนื่องจากทั้ง TAS

NO.36 , IAS NO.36 หรือ SFAS NO.121 ไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการประเมินการด้อยค่าแต่จะต้องมีการประเมินทันทีที่เกิดข้อบ่งชี้ว่าจะเกิดการด้อยค่า

- 2.1.2 การประมาณกระแสเงินสดและใช้อัตราคิดลด ทั้งสามมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้กิจการอาจมีการประมาณกระแสเงินสดและใช้อัตราคิดลดที่เหมาะสมคิดลดกระแสเงินสด นั้นเพื่อพิจารณาด้วยค่าของสินทรัพย์โดย TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะใช้วิธีการประมาณการคิดลดกระแสเงินสดเพื่อหามูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ เพื่อหามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับ ในขณะที่ SFAS No. 121 จะประมาณการคิดลดกระแสเงินสดเมื่อไม่สามารถหาราคาตลาดของสินทรัพย์ได้ จึงใช้การคิดลดประมาณกระแสเงินสดเพื่อเป็นตัวแทนของราคายุติธรรมของสินทรัพย์ และทั้งสามมาตรฐานการบัญชียังได้กล่าวว่า การประมาณกระแสเงินสดนี้เป็นสิ่งที่ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของกิจการ แม้ว่า TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะให้แนวปฏิบัติในเรื่องการประมาณการคิดลดกระแสเงินสดที่ชัดเจนมากกว่า SFAS No. 121 แต่อย่างไรก็ตาม เป็นการยากที่จะสรุปได้ว่ากิจการที่ใช้ TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะใช้วิธีการคิดลดที่เหมือนหรือแตกต่างกันกับกิจการที่ใช้ SFAS No. 121
- 2.1.3 การรวมกลุ่มสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ทั้งสามมาตรฐานการบัญชีให้อาศัยดุลยพินิจในการรวมกลุ่มของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเป็นกลุ่มที่เล็กที่สุดที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดที่เป็นอิสระจากกลุ่มสินทรัพย์อื่น หากไม่สามารถกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของแต่ละรายการได้ และทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้แนวปฏิบัติที่ชัดเจนมากกว่า SFAS No. 121 แต่อย่างไรก็ตาม เป็นการยากที่จะบอกได้ว่า TAS NO.36 IAS NO.36 และ SFAS No. 121 มีความแตกต่างในเรื่องการรวมกลุ่มหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด เนื่องจากเป็นสิ่งที่ต้องใช้ดุลยพินิจในการรวมกลุ่มหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด
- 2.1.4 สินทรัพย์องค์กร ทั้งสามมาตรฐานการให้ปันส่วนสินทรัพย์องค์กรเข้ากับหน่วยที่เล็กที่สุดก่อน หากสามารถปันส่วนได้อย่างมีเหตุผลและสม่าเสมอ แต่หากไม่สามารถปันส่วนได้อย่างมีเหตุผลและสม่าเสมอก็ให้ปันส่วนเข้ากับหน่วยที่ใหญ่ขึ้น

2.1.5 รายการขาดทุนจากการด้อยค่า ทั้งสามมาตรฐานการบัญชีให้รับรู้ในงบกำไรขาดทุนและให้ตัดออกจากบัญชีค่าความนิยมก่อน แล้วจึงตัดออกจากสินทรัพย์อื่น โดย TAS NO.36 และ IAS NO.36 ได้ให้แนวปฏิบัติที่เป็นรายละเอียดมากกว่า SFAS No. 121 เช่น การปันส่วนรายการขาดทุนจากการด้อยค่าจะต้องไม่ลดราคาตามสินทรัพย์ให้ต่ำกว่าจำนวนที่สูงที่สุดของ ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์ หรือ มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ หรือ ค่ากว่าศูนย์ ในขณะที่ SFAS No. 121 ไม่ได้ให้แนวทางในการปันส่วนนี้ แต่อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างนี้ไม่น่าที่จะส่งผลกระทบต่อการเปรียบเทียบกันได้อย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจาก TAS NO.36 IAS NO.36 และ SFAS No. 121 ได้กำหนดให้พิจารณาว่าการด้อยค่าด้วยกลุ่มของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด

2.2 TAS NO.36 และ IAS NO.36 กับ SFAS No. 121 มีข้อกำหนดที่แตกต่างกันในประเด็นต่อไปนี้

2.2.1 การรับรู้การด้อยค่า ทั้งสามมาตรฐานการบัญชีต่างกำหนดให้ต้องพิจารณาการด้อยค่าเมื่อราคาตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่กำหนดไว้ แต่ก็มีข้อที่แตกต่างกันในเรื่องของมูลค่าที่แต่ละมาตรฐานการบัญชีกำหนดให้เป็นจุดเริ่มรับรู้การด้อยค่าคือ ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้พิจารณาเมื่อราคาตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ซึ่งกำหนดจากราคาขายสุทธิ หรือมูลค่าจากการใช้(คิดลดกระแสเงินสดด้วยอัตราที่เหมาะสม)แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า ในขณะที่ SFAS No. 121 ได้กำหนดวิธีการที่แตกต่างออกไปคือ จะพิจารณาว่าค่าการด้อยค่าก็ต่อเมื่อ ราคาตามบัญชีสูงกว่าประมาณการกระแสเงินสดโดยไม่มีการคิดลด ซึ่งจากวิธีการที่แตกต่างกันนี้ จึงทำให้ดูเหมือนว่า TAS NO.36 และ IAS NO.36 จะมีการรับรู้การด้อยค่าที่เร็วกว่า SFAS No. 121

2.2.2 การวัดการด้อยค่า ในเรื่องของการพิจารณาการด้อยค่าว่าควรที่จะรับรู้การด้อยค่าด้วยจำนวนเท่าไรนั้น มีข้อที่แตกต่างกันคือ TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้พิจารณาโดยเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ส่วน SFAS No. 121 กำหนดวิธีการที่ต่างออกไปคือ จะพิจารณาโดยการเปรียบเทียบราคาตามบัญชีกับราคายุติธรรม(Fair Value) แต่หากไม่สามารถที่จะหาราคาตลาดได้ก็ให้ใช้วิธีการอื่น เช่น คิดลด

กระแสเงินสดด้วยอัตราที่เหมาะสม หรือ Option-pricing model Matrix pricing Option-adjust spread model หรือ Fundamental analysis ซึ่งจากวิธีการที่แตกต่างกันนี้จะส่งผลให้กิจการที่ปฏิบัติตาม TAS NO.36 และ IAS NO.36 มีการรับรู้การค้ำยค่าที่ต่างงวดบัญชี และต่างจำนวนกับกิจการที่ปฏิบัติตาม SFAS No. 121

2.2.3 ค่าความนิยม ดูเหมือนว่าจะมีความแตกต่างกันอย่างมากระหว่าง TAS NO.36 และ IAS NO.36 กับ SFAS No. 121 เนื่องจาก TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้รวมค่าความนิยมเข้ากับสินทรัพย์ที่จะพิจารณาการค้ำยค่า แล้วจึงทำการทดสอบการค้ำยค่าโดยมีวิธีการปันส่วนคือจะต้องปันส่วนเข้ากับหน่วยสินทรัพย์ที่มีขนาดเล็กที่สุด หากสามารถปันได้อย่างมีเหตุผลและสม่าเสมอ แต่หากไม่สามารถปันได้อย่างมีเหตุผลและสม่าเสมอก็จะพิจารณาให้กับหน่วยสินทรัพย์ที่มีขนาดใหญ่ขึ้น ในขณะที่ SFAS No. 121 จะปันส่วนค่าความนิยมให้กับสินทรัพย์สินทรัพย์ที่ถือไว้และใช้งานเท่านั้น และวิธีปันส่วนก็จะปันส่วนโดยใช้ราคายุติธรรม ณ วันได้มาของสินทรัพย์นั้น ยกเว้นว่าจะมีวิธีการปันส่วนอื่นที่เหมาะสมกว่าซึ่งจากวิธีการที่แตกต่างกันนี้ อาจส่งผลกระทบต่อการรับรู้การค้ำยค่าที่แตกต่างกัน

2.2.4 การกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการค้ำยค่า TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้กิจการกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการค้ำยค่าเมื่อเกิดข้อบ่งชี้ขึ้น โดยบันทึกรายการในงบกำไรขาดทุน และราคาตามบัญชีที่เพิ่มขึ้นจะต้องไม่สูงกว่าราคาตามบัญชีที่ควรจะเป็นหากไม่เคยรับรู้การค้ำยค่ามาก่อน โดยในการปันส่วนจะต้องปันให้กับสินทรัพย์แต่ละรายการตามสัดส่วนราคาตามบัญชีก่อน และจะไม่อนุญาตให้กลับรายการบัญชีขาดทุนจากการค้ำยค่าให้กับค่าความนิยม ยกเว้นว่ารายการขาดทุนที่เกิดขึ้นเป็นผลมาจากเหตุการณ์ภายนอกที่มีลักษณะพิเศษซึ่งคาดว่าจะไม่เกิดขึ้นและเหตุการณ์ภายนอกที่เกิดขึ้นในภายหลังได้สืบล้างผลของเหตุการณ์นั้นแล้ว ในขณะที่ SFAS No. 121 ไม่อนุญาตให้มีการกลับบัญชีขาดทุนจากการค้ำยค่า

2.2.5 ค่าเสื่อมราคา แม้ว่าทั้งสามมาตรฐานการบัญชีจะกำหนดให้กิจการจะต้องพิจารณาวิธีการและประมาณการสำหรับค่าเสื่อมราคาใหม่ หากเกิดข้อบ่ง

ซึ่งขึ้นว่าอาจจะเกิดการด้อยค่า แม้ว่าจะไม่มีการบันทึกรายการขาดทุนจากการด้อยค่าก็ตาม แต่ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 มีข้อแตกต่างกับ SFAS No. 121 คือกำหนดให้ต้องพิจารณาวิธีการและประมาณการสำหรับค่าเสื่อมราคาใหม่ หากเกิดข้อบ่งชี้ว่าจะต้องมีการกลับบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่าด้วย ในขณะที่ SFAS No. 121 ไม่อนุญาตให้มีการกลับบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่าจึง ไม่มีการกำหนดเรื่องดังกล่าว

- 2.2.6 การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล ทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้ต้องเปิดเผยรายการที่ได้รับรู้หรือกลับบัญชีรายการขาดทุนจากการด้อยค่าแต่ละรายการ หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดระหว่างงวด และต้องเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การจำแนกข้อมูลตามตัวงานด้วย ในขณะที่ SFAS NO.121 กำหนดให้เปิดเผยรายการคล้ายกับ TAS NO.36 และ IAS NO.36 แต่ไม่ได้มีการระบุให้กิจการจะต้องเปิดเผยรายการแต่ละรายการหรือแต่ละหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด TAS NO.36 และ IAS NO.36 ยังได้กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยลักษณะโดยสังเขปของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับรายการที่รับรู้และกลับบัญชีขาดทุนจากการด้อยค่าสำหรับสินทรัพย์ที่มีการตีราคาใหม่ ขณะที่ SFAS NO.121 ไม่มีแนวทางสำหรับรายการของสินทรัพย์ที่มีการตีราคาใหม่เนื่องจากไม่อนุญาตให้มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่ กรณีที่มีการหามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หาก TAS NO.36 และ IAS NO.36 ใช้วิธีการวัดโดยใช้มูลค่าจากการใช้ กำหนดให้กิจการจะต้องเปิดเผยอัตราคิดลดที่ใช้ในการประมาณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ด้วย โดยไม่จำเป็นต้องเปิดเผยข้อสมมติฐานที่ใช้ ขณะที่กิจการที่ใช้ SFAS NO.121 กำหนดให้เปิดเผยว่ามูลค่าสุทธิธรรมนั้นกำหนดจากวิธีใด ซึ่งไปกว่านี้ TAS NO.36 และ IAS NO.36 กำหนดให้มีการเปิดเผยหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดเกี่ยวกับลักษณะของหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด และสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด หากมีการเปลี่ยนแปลงหลังจากที่กิจการได้ประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน และกิจการต้องอธิบายถึงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดทั้งในปัจจุบันและอดีต พร้อมเหตุผลที่กิจการเปลี่ยนแปลงลักษณะการรวมสินทรัพย์เป็นหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสดนั้น ขณะที่ SFAS NO.121

ไม่มีข้อกำหนดการเปิดเผยรายการเหล่านี้ และ SFAS NO.121 ได้กำหนดให้มีการเปิดเผยเกี่ยวกับสินทรัพย์รอการขาย รวมถึงผลการดำเนินงานสำหรับสินทรัพย์รอการขายเหล่านี้ที่สามารถชี้เฉพาะได้ และรวมไปถึงจำนวนที่รวมอยู่ในผลการดำเนินงานสำหรับปีด้วย ซึ่งทั้ง TAS NO.36 และ IAS NO.36 ไม่มีการกำหนดให้ต้องเปิดเผยรายการเหล่านี้

- 2.2.7 สินทรัพย์รอการขาย SFAS No. 121 กำหนดให้แยกสินทรัพย์ที่รอการขายและวัดค่าโดยใช้ราคาต่ำกว่าราคาตามบัญชีหรือราคายุติธรรม หักด้วยต้นทุนในการขาย ในขณะที่เดียวกันก็ไม่อนุญาตให้คิดค่าเสื่อมราคาสำหรับสินทรัพย์รอการขายนี้ ในขณะที่ TAS NO.36 และ IAS NO.36 ไม่มีการแบ่งแยกระหว่างสินทรัพย์ที่ถือไว้ใช้งานหรือสินทรัพย์รอการขาย ซึ่งความเหมือนและความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีทั้งสามในเรื่องการวัดค่าของสินทรัพย์นั้น ได้สรุปไว้ในตารางท้ายบทที่ 3

ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีเรื่องการวัดค่าของสินทรัพย์ระหว่างมาตรฐานการบัญชีไทย กับ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ และมาตรฐานการบัญชีประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่ามีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. รณรงค์ให้เกิดความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่

เนื่องจากในช่วง 2-3 ปีที่ผ่านมาได้มีการเปลี่ยนแปลงในมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยเป็นอันมาก แทบจะมีการเปลี่ยนแปลงในทุกเรื่อง รวมทั้งบางมาตรฐานการบัญชีที่ไม่เคยมีการใช้มาก่อนในประเทศไทยเช่นมาตรฐานการบัญชีเรื่องการวัดค่าของสินทรัพย์นี้ ทำให้นักบัญชีส่วนใหญ่ยังคงขาดความรู้และความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีเรื่องดังกล่าว ดังนั้นทุกฝ่ายไม่ว่าจะเป็นภาครัฐ หรือเอกชน รวมถึงตัวนักบัญชีเองจะต้องมีการพยายามติดตามข่าวสาร และทำความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีที่เกิดขึ้นใหม่นี้ให้่องแท้ เพื่อที่จะสามารถนำมาใช้ได้อย่างถูกต้อง

2. ออกแนวปฏิบัติที่ชัดเจนเพื่อป้องกันการขัดแย้ง

เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีเรื่องการค้ำของสินทรัพย์นี้ มีหลายส่วนที่ค่อนข้างคลุมเครือของแต่ละกิจการที่จะเลือกปฏิบัติได้ ซึ่งอาจทำให้เกิดความเห็นที่ขัดแย้งกันได้ไม่ว่าจะเป็นกิจการเองกับผู้สอบบัญชี ดังจะเห็นได้จากข้อปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติที่มีการสอบถามกันอย่างมาก ประกอบกับมาตรฐานการบัญชีที่ออกมากำหนดให้ใช้กับทุกกิจการไม่ว่าจะเป็นกิจการขนาดเล็กหรือขนาดใหญ่ จึงเกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้

3. ส่งเสริมให้มีการจัดทำกรเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นเพื่อความสามารถเปรียบเทียบกันได้

เนื่องจากหากผู้ลงทุนมีความรู้ความเข้าใจในข้อมูลทางการเงินของประเทศที่ตนไปลงทุน ก็จะสามารถตัดสินใจในการลงทุนได้ดีขึ้น

4. ส่งเสริมให้มีความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชีเรื่อง การค้ำของสินทรัพย์แก่นักลงทุน

จากการศึกษาพบว่า มาตรฐานการบัญชีเรื่อง การค้ำของสินทรัพย์นี้ ของแต่ละมาตรฐานการบัญชียังคงมีความแตกต่างกันอย่างเห็นเป็นสาระสำคัญหลายประการ ดังนั้น นักลงทุนจึงควรที่จะศึกษาให้ทราบถึงความเหมือนและแตกต่างกันในมาตรฐานการบัญชีแต่ละแห่งเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบรายงานทางการเงินของแต่ละประเทศได้

ประเด็นที่ควรศึกษาเพิ่มเติม

1. จากผลของการศึกษาพบว่ามาตรฐานการบัญชีแต่ละแห่งมีจุดที่เริ่มพิจารณาการค้ำค่าที่แตกต่างกัน คือ SFAS No. 121 จะรับรู้เมื่อราคาตามบัญชีสูงกว่าประมาณการกระแสเงินสดที่ไม่มีการคิดลด ในขณะที่ TAS No. 36 และ IAS No.36 จะเริ่มพิจารณาเมื่อราคาตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ดังนั้นจึงควรจะมีการศึกษาถึงผลกระทบที่มีต่อการตัดสินใจลงทุนจากความแตกต่างในเรื่องดังกล่าวว่ามีผลกระทบหรือไม่ อย่างไร
2. จากความแตกต่างในมาตรฐานการบัญชีแต่ละประเทศ ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมว่านักลงทุนที่ไปลงทุนยังประเทศอื่น มีความเข้าใจในมาตรฐานการบัญชี และความแตกต่างระหว่าง

มาตรฐานการบัญชีประเทศของตนกับประเทศที่ไปลงทุนหรือไม่ และการเลือกลงทุนในประเทศอื่นที่มีมาตรฐานการบัญชีที่ต่างกับคนนั้นมีปัจจัยอะไรที่เป็นสิ่งที่ใช้ในการตัดสินใจ

3. จากการศึกษาที่ต้องมีการคิดลดกระแสเงินสดโดยใช้อัตราที่เหมาะสมนั้น เป็นสิ่งที่ต้องอาศัยดุลพินิจของแต่ละกิจการ ดังนั้นควรมีการศึกษาถึงปัจจัยในการเลือกใช้อัตราคิดลดกระแสเงินสดที่แต่ละกิจการเลือกใช้
4. จากวิธีการบัญชีเรื่องการค้ำของสินทรัพย์นี้ ได้มีหลายส่วนที่ต้องอาศัยดุลพินิจในการพิจารณา เช่น การประมาณกระแสเงินสด การใช้อัตราคิดลด การรวมกลุ่มสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ดังนั้นควรมีการศึกษาต่อไปว่า แนวปฏิบัติทางการบัญชีแต่ละเรื่องนี้เป็นอย่างไรบ้าง และแนวปฏิบัติดังกล่าวนี้มีผลกระทบต่อการใช้ของลงทุนของผู้ลงทุนหรือไม่ อย่างไรบ้าง
5. จากการศึกษาที่ประเทศไทยได้เริ่มมีการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการค้ำของสินทรัพย์นี้ ตั้งแต่งวดหลังวันที่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นมา ได้พบว่าเกิดปัญหาในทางปฏิบัติหลายประการ อีกทั้งมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวเป็นเรื่องที่ใหม่สำหรับประเทศไทย และขาดต่อการทำความเข้าใจได้ ดังตัวอย่างประเด็นปัญหาในภาคผนวก ก. หน้า 94 ถึงหน้า 115 ดังนั้นจึงควรมีการศึกษาร่วมกันเพิ่มเติมถึงประเด็นปัญหาดังกล่าวที่เกิดจากการใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าว