

บทที่ 3

แนวปฏิบัติทางการบัญชีของ

ประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามและประเทศไทย

แนวปฏิบัติทางการบัญชี หมายถึง วิธีการปฏิบัติทางการบัญชี ประกอบด้วย การรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลของรายการและเหตุการณ์ทางการบัญชี ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีการศึกษาถึงการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามและประเทศไทย เพื่อให้ทราบถึงแนวปฏิบัติทางการบัญชีของประเทศทั้งสอง

1. การบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม

การบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม จะได้กล่าวถึงสภาพแวดล้อมที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางการบัญชี หน่วยงานหลักที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาการทางการบัญชี การพัฒนามาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม

1.1 สภาพแวดล้อมที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม

1) แหล่งเงินทุนภายนอก

ผลิตภัณฑ์ภายในประเทศเบื้องต้น (Gross Domestic Product - GDP) คือ มูลค่าสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายที่ผลิตได้ภายในประเทศ โดยยึดอาณาเขตทางการเมือง (Political Frontier) เป็นสำคัญ³⁴ ซึ่งประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม มี อัตรา GDP ถัวเฉลี่ยร้อยละ ช่วงปี 2537 ถึง 2546 เท่ากับ 6.58% เป็นอันดับที่ 2 ของทวีปเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ และมีอัตรา GDP ร้อยละปี 2547 (ณ วันที่ 23 กรกฎาคม 2547) เท่ากับ 7.00% โดยอัตราร้อยละนี้เป็นอันดับที่ 1 ของทวีปเอเชียตะวันออกเฉียงใต้

³⁴ ธานี พิทักษ์ผลและสารภี รอดวินิจ, *เอกสารประกอบการเรียนสอนวิชาหลักเศรษฐศาสตร์ สำหรับนักศึกษาระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.)* (สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ, 2542), หน้า 127.

และประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามได้มีการเปิดตลาดหลักทรัพย์ โดยใช้ชื่อว่า ศูนย์การค้าหลักทรัพย์เวียดนาม (The Stock Trading Center of Vietnam - STC)³⁵ เมื่อวันที่ 28 เดือน กรกฎาคม พ.ศ. 2543 ประกอบกับประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามมีการปกครองระบบ คอมมิวนิสต์มาก่อน โดยปัจจุบันมีการเปลี่ยนระบบเศรษฐกิจเป็นระบบเศรษฐกิจแบบเสรีมากขึ้น จึงส่งผลให้มีแนวโน้มการระดมทุนจากต่างประเทศเพื่อพัฒนาประเทศได้คึกคักขึ้น และในด้านการ รายงานทางการเงินนั้น มีการมุ่งเน้นในการรายงานทางการเงินต่อภาครัฐบาลและผู้ถือหุ้น

2) ระบบกฎหมาย

ประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ได้อ้างอิงตามทฤษฎีระบบกฎหมาย แบบคอมมิวนิสต์ และระบบกฎหมายจารีตประเพณีของฝรั่งเศส³⁶

ระบบปกครองส่วนหนึ่งประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ได้ใช้ระบบ คอมมิวนิสต์ ในการปกครอง โดยรัฐบาลมีกรรมสิทธิ์เหนือปัจจัยการผลิตทั้งหมดและเป็นผู้ให้ เงินทุน ทำให้การบัญชีจึงเน้นแบบแผนเดียวกัน (Uniform Accounting) ดังนั้น การควบคุมทาง เศรษฐกิจจะควบคุมจากส่วนกลาง และการรายงานทางการเงินของประเทศ จึงเป็นการรายงานต่อผู้ วางแผนของรัฐบาล รวมทั้งหน่วยงานที่กำกับดูแลเป็นหลัก จึงส่งผลให้ข้อมูลในรายงานทางการเงิน นี้ จึงเป็นข้อมูลทางด้านงบประมาณเป็นส่วนใหญ่

ส่วนระบบกฎหมายจารีตประเพณีของฝรั่งเศสนั้น กำหนดให้กฎหมายจารีตประเพณีนี้ เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายรัฐธรรมนูญ ซึ่งส่งผลให้กฎหมายอื่นๆ จะขัดกับกฎหมายจารีตประเพณี นี้ไม่ได้ แต่กฎหมายจารีตประเพณีนี้มีลำดับศักดิ์ที่ต่ำกว่ากฎหมายรัฐธรรมนูญ ดังนั้นจึงไม่สามารถ ที่จะขัดกฎหมายรัฐธรรมนูญได้

ด้วยเหตุผลเหล่านี้ ถึงแม้ว่าประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามจะใช้กฎหมายจารีต ประเพณีของฝรั่งเศสที่แสดงถึงแนวโน้มการพัฒนาที่เร็วขึ้น แต่ประเทศนี้ก็อยู่ภายใต้การปกครอง ระบบคอมมิวนิสต์ด้วย จึงทำให้การบัญชีของประเทศเป็นกลุ่มประเทศที่เน้นตามกฎหมาย (Legalistic) ซึ่งมีแนวโน้มการพัฒนาไม่เร็วนัก

3) ความสัมพันธ์ด้านเศรษฐกิจการเมืองกับประเทศอื่น

ประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามเป็นสมาชิกขององค์กรทางด้านเศรษฐกิจ การเมืองที่ร่วมกันพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่มีแนวปฏิบัติเป็นวงกว้าง ได้แก่ คณะกรรมการ

³⁵ "Vietnam Stock Market : Overview." 2004. [Online]. Available http://www.dragoncapital.com/sm_index.htm (1 February 2004)

³⁶ "Vietnam" 2004. [online]. Available <http://www.countryreports.org/content/vietnam.htm> (18 July 2004)

มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board - IASB) สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accounting - IFAC) องค์การสหประชาชาติ (United Nations - UN) สมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (Association of Southeast Asian Nations - ASEAN) และกองทุนระหว่างประเทศ (International Monetary Fund - IMF)

จึงส่งผลให้ประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามและประเทศอื่น ที่เป็นสมาชิกขององค์กรเหล่านี้มีวิธีการบัญชีที่สอดคล้องกัน (Harmonization)³⁷

ดังนั้น แนวโน้มการพัฒนาทางด้านการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม จึงเป็นวิธีการบัญชีที่ค่อนข้างจะมีความสอดคล้องกับประเทศต่างๆ เป็นวงกว้าง

4) ระดับเงินเฟ้อ

ประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม มีอัตราเงินเฟ้อถัวเฉลี่ยร้อยละ ช่วงปี 2537 ถึง 2546 เท่ากับ 5.24% เป็นอันดับที่ 5 ของทวีปเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ และมีอัตราเงินเฟ้อร้อยละปี 2547 (ณ วันที่ 23 กรกฎาคม 2547) เท่ากับ 3.50% เป็นอันดับที่ 5 ของทวีปเอเชียตะวันออกเฉียงใต้

ประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามถือว่ามียกระดับเงินเฟ้อต่ำ โดยเงินเฟ้อระดับต่ำนี้เป็นผลมาจากระดับราคาสินค้าค่อนข้างจะมีเสถียรภาพ แสดงให้เห็นว่าประชาชนค่อนข้างจะเชื่อมั่นในเรื่องของเงิน (Money) เนื่องจากค่าของเงินมีการที่เปลี่ยนแปลงไม่มากเมื่อเวลาเปลี่ยนแปลง

5) ขนาดและความซับซ้อนของหน่วยธุรกิจและระดับการศึกษา

อัตราการได้รับการศึกษาของประชากรของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม มีอยู่ร้อยละ 94.00% ของประเทศ โดยแบ่งเป็นชาย 95.80% และหญิง 92.30%³⁸ ซึ่งการศึกษาทางด้านวิชาชีพการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม มีการจัดการศึกษาในระดับอุดมศึกษา ซึ่งแบ่งระดับการศึกษาเป็น 3 ระดับ³⁹ ได้แก่ ปริญญาตรี ปริญญาโทและปริญญาเอก

ด้วยเหตุที่การศึกษาและประเภทธุรกิจจะมีความสอดคล้องกัน ดังนั้นประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามมีการศึกษาไม่ซับซ้อนมาก ย่อมแสดงให้เห็นว่าประเภทธุรกิจของประเทศดังกล่าวก็ไม่ซับซ้อนเช่นกัน

³⁷ ซูศรี เทียศิริเพชร, เอกสารประกอบการสอนวิชาการบัญชีระหว่างประเทศ (สาขาวิชาการบัญชี, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2546), บทที่ 2 หน้า 3.

³⁸ "Vietnam." 2004. [Online]. Available

<http://www.countryreports.org/content/vietnam.thm> (18 July 2004)

³⁹ Narayan, Francis B. and Godden, Ted, *Financial Management and Governance Issues in Viet Nam: Volume 1*. (Philippines : Asian Development Bank, 2000), p. 51.

6) วัฒนธรรม

แต่ก่อนประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามเป็นประเทศที่มีสงครามกันบ่อยครั้ง และเป็นเมืองขึ้นของต่างประเทศ ดังนั้นประชาชนจึงตั้งใจที่จะทำงานหนักและกระตือรือร้นในการทำงานเพื่อจะได้สร้างชาติ และค่อนข้างที่จะระมัดระวังชาวต่างประเทศอยู่มาก ส่วนทัศนคติในการทำงานของชาวเวียดนามนั้นจะมีความยึดหยุ่นในการทำงานในสำนักงาน แต่ในด้านการตัดสินใจนั้นจะมีการตัดสินใจแบบเป็นกลุ่ม และชาวเวียดนามจะถือมารยาทอันดี คือ เมื่อจะถ่ายรูปใครหรือสถานที่ศักดิ์สิทธิ์ทางศาสนาจะต้องขออนุญาตก่อน ซึ่งเมื่อขออนุญาตก็จะได้รับอนุญาตเป็นส่วนใหญ่ รวมถึงการแต่งกายต้องแต่งกายสุภาพเมื่อไปเยี่ยมชมสถานที่ศักดิ์สิทธิ์ การสร้างระบบสังคมและการเมือง เป็นแบบพรรคคอมมิวนิสต์มีการแบ่งชนชั้นเนื่องจากมีการต่อสู้ระหว่างชนชั้น

ดังนั้น มุมมองทางวัฒนธรรมของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามจึงประกอบด้วยมุมมองทางด้านต่าง ๆ ดังนี้

1. การอยู่ร่วมกันเป็นกลุ่ม โดยบุคคลที่อยู่ในกลุ่มมีความผูกพันแน่นหนาและซื่อสัตย์ต่อกัน แต่ทำให้มีความเป็นอิสระน้อย ส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลไม่มากเท่าที่ควร
2. มีการแบ่งชนชั้น ซึ่งทำให้มีการต่อต้านเพื่อหาความเท่าเทียมกัน
3. มีความไม่แน่นอนสูง ทำให้ประชาชนชาวเวียดนาม มีความระมัดระวังอยู่สูง จึงส่งผลต่อแนวโน้มการวัดมูลค่าอย่างระมัดระวัง
4. มีความเป็นจิตนิยม ประชาชนจะมีการเอื้ออาทรต่อกันและเน้นด้านคุณภาพชีวิต ซึ่งจะทำให้มีแนวโน้มเปิดเผยข้อมูลที่ไม่มากนัก

จากมุมมองทางวัฒนธรรมด้านต่างๆ นั้นทำให้แนวปฏิบัติทางการบัญชีมีการวัดมูลค่าทางการบัญชีอย่างระมัดระวัง และทำให้การเปิดเผยข้อมูลมีการเปิดเผยข้อมูลไม่มากเท่าที่ควร

1.2 รูปแบบทางการบัญชี (Accounting Model) ของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม

ประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามมีการพัฒนาทางการบัญชี โดยการอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งคณะกรรมการนี้ได้พัฒนารูปแบบทางการบัญชี คือ รูปแบบการนำเสนออย่างยุติธรรมและเปิดเผยอย่างเต็มที่ (The Presentation/full Model) ดังนั้นประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามจึงมีรูปแบบทางการบัญชีตามคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี คือ ใช้รูปแบบการนำเสนออย่างยุติธรรมและเปิดเผยอย่างเต็มที่ (The Presentation/full Model)

1.3 การจัดตั้งมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม⁴⁰

กระทรวงการคลังของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม มีความรับผิดชอบโดยตรงในการสร้างมาตรฐานการบัญชี แทนสมาคมวิชาชีพทางการบัญชีแห่งประเทศไทยสังคมนิยมเวียดนาม โดยกำหนดให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีมีความรับผิดชอบในการจัดตั้งมาตรฐานการบัญชีแห่งประเทศไทยสังคมนิยมเวียดนาม ซึ่งในการจัดตั้งนั้น กระทรวงการคลังได้ตั้งกลุ่มอิกกลุ่มหนึ่ง โดยกลุ่มนี้อยู่ภายใต้การควบคุมของรองประธานคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีที่ดำรงตำแหน่งอยู่ในขณะนั้น ซึ่งเรียกว่ากลุ่มร่างมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบด้วยสมาชิก 34 คน โดยรวมผู้เชี่ยวชาญทางการบัญชีและการเงินของกรมของกระทรวงการคลัง สมาคมวิชาชีพทางการบัญชีแห่งประเทศไทยสังคมนิยมเวียดนาม ผู้ตรวจสอบของภาครัฐ ผู้ตรวจสอบในหน่วยงานสอบบัญชี นักบัญชีในกิจการต่าง ๆ ศาสตราจารย์ทางการบัญชีของมหาวิทยาลัยต่างๆ สถาบันอื่น ๆ และอื่น ๆ

ซึ่งในการจัดตั้งมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม มีความแตกต่างกับการจัดตั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ คือ การจัดตั้งมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ไม่มีการเผยแพร่ การรับข้อคิดเห็นจากบุคคลทั่วไปที่ได้รับผลกระทบ และนำมาตรฐานการบัญชีไปใช้ในสถานการณ์จริง แต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศมีการเผยแพร่และรับคิดเห็นจากบุคคลทั่วไปดังกล่าวและมีการนำมาตรฐานนี้ไปใช้ในสถานการณ์จริงเพื่อทราบถึงความต้องการของผู้นำมาตรฐานนั้น ๆ ไปใช้ด้วย

1.4 หน่วยงานหลักที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทางด้านการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม

1) กระทรวงการคลังของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม (The Ministry of Finance - MOF of the Socialist Republic of Vietnam)

1. การจัดตั้ง โดยเริ่มแรกได้มีการปรับปรุงประมวลของรัฐบาลในปี พ.ศ. 2488 และดำเนินการและพัฒนารูปแบบการบริหารราชการมาเรื่อย ๆ จนเป็นกระทรวงการคลังในปัจจุบัน
2. โครงสร้าง กระทรวงการคลังนี้ ได้แบ่งส่วนราชการของกระทรวงเป็นทบวงต่าง ๆ โดยหนึ่งในทบวงเหล่านี้ที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทางด้านการบัญชีโดยตรงคือ ทบวงกฎระเบียบทางการบัญชี และภายในทบวงนี้ได้แบ่งส่วนราชการเป็นกองต่างๆ ได้แก่ กองธุรการทั่วไป กองกฎระเบียบการสอบบัญชี กองกฎระเบียบการบัญชีของธุรกิจต่างๆ กองกฎระเบียบการบัญชีของ

⁴⁰ Narayan, Francis B. and Godden, Ted, *Financial Management and Governance Issues in Viet Nam: Volume 1.* (Philippines: Asian Development Bank, 2000), p. 35 – 36.

ธุรกิจจากต่างประเทศ กองทุนระเบียบการบัญชีของภาครัฐ และกองทุนระเบียบการบัญชีของธนาคารและสถาบันการเงิน

3. **หน้าที่ของกระทรวงการคลัง⁴¹** กระทรวงการคลัง คือ ตัวแทนของรัฐ ซึ่งมีหน้าที่ในการบริหารราชการโดยปฏิบัติหน้าที่ทางการเงิน งบประมาณของรัฐ ภาษี ค่าธรรมเนียมและรายได้อื่น ๆ ของงบประมาณของรัฐ ทุนสำรองของประเทศ เงินกองทุนทางการเงินของรัฐ การลงทุนทางการเงิน ความร่วมมือทางการเงินและการให้บริการทางการเงิน (โดยทั่วไปถูกเรียกเก็บเป็นงานด้านเกี่ยวกับงบประมาณทางการเงิน) ภาษีศุลกากร การบัญชี การสอบบัญชีอิสระ การกำหนดราคาทั่วประเทศและการให้บริการต่อสาธารณะในงานด้านต่าง อีกทั้งยังควบคุมดูแลสิทธิของผู้ถือหุ้นต่อแหล่งเงินทุนของภาครัฐในธุรกิจต่างๆ ให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของกฎหมาย

2) **สมาคมวิชาชีพทางการบัญชีแห่งประเทศไทยตั้งคณนิยมเวียดนาม**
(Vietnamese Accounting Association - VAA)

1. การจัดตั้ง สมาคมนี้นี้ได้ถูกจัดตั้งโดยความร่วมมือของสมาคมนักบัญชีอาวุโส (Chief Accounting's Club) และกระทรวงการคลัง (MOF) ในปี 2537 ภายใต้อำนาจหน้าที่ 12/QD-TTg ลงวันที่ 10 มกราคม 2537 และการแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดยคำวินิจฉัยที่ 03/2542/QD-TTg ลงวันที่ 19 มีนาคม 2542 โดยสมาคมนี้นี้เป็นองค์กรในการรวมสมาชิกทางวิชาชีพนักบัญชีและผู้สอบบัญชี

2. โครงสร้าง ประกอบด้วย

- การประชุมสภาแห่งชาติ (The Nation Assembly of Delegates) ซึ่งมีอำนาจสูงสุดของสมาคม
 - คณะกรรมการกลาง มีจำนวน 55 คน
 - คณะกรรมการจากการเลือกตั้ง มีจำนวน 15 คน
 - สมาชิกของสมาคม แบ่งเป็น 3 ประเภท
 - สมาชิกประเภทหลัก (Primary Member)
 - สมาชิกประเภทกิตติมศักดิ์ (Honorary Member)
 - สมาชิกประเภทสนับสนุน (Sponsor Member)

⁴¹ "Tasks and Powers." 2004. [Online]. Available

<http://www.mof.gov.vn/DefaultE.aspx?tabid=358&ItemID=3047> (3 October 2004)

⁴² Narayan, Francis B. and Godden, Ted, *Financial Management and Governance Issues in Viet Nam: Volume 1*. (Philippines : Asian Development Bank, 2000), p. 27.

⁴³ *Ibid.*, p. 28.

3. หน้าที่ของสมาคม⁴⁴ มีดังต่อไปนี้

- เพื่อหาความเห็นล่วงหน้าต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลที่มีความเหมาะสมในการทำงาน เพื่อพัฒนาโยบายและกฎระเบียบต่างๆ และเป็นแนวทางและความพยายามที่จะทำให้ได้มาซึ่งมาตรฐานการบัญชีแห่งชาติเป็นจริง
 - เพื่อประเมินผลการทำขึ้นใหม่และการปรับปรุงของคุณสมบัติทางวิชาชีพของผู้ปฏิบัติทางวิชาชีพบัญชี ในการกระจายนโยบายและกฎระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และจัดหาข้อมูลที่บรรลู่ทางเทคนิคล่าสุดตามเงื่อนไขของการบัญชีและการเงินทั้งในและนอกประเทศ
 - เพื่อศึกษาความสัมพันธ์กับทฤษฎีและมาตรฐานต่างๆ ทางวิชาชีพบัญชีให้เท่ากับหลักเกณฑ์ทางกฎหมายสำหรับวิชาชีพ และให้ความช่วยเหลือด้านบริการให้คำปรึกษาในเรื่องขององค์กร ทฤษฎีและการปฏิบัติเกี่ยวกับอาชีพทางด้านบัญชี
 - เพื่อวิจัยประยุกต์ทางด้านสารสนเทศเพิ่มเติมในวิชาชีพ
 - เพื่อปฏิบัติการควบคุมจริยธรรม และการปฏิบัติทางวิชาชีพของสมาชิกของสมาคม และช่วยเหลือเจ้าหน้าที่ที่เหมาะสมในการตรวจสอบการจ้ององค์กร และอาจจะได้รับอำนาจในการอนุมัติประกาศนียบัตรการปฏิบัติงานของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีในเวลาต่อไป
 - เพื่อรวบรวมและอ้างอิงความคิดเห็น คำแนะนำและความต้องการจากสาขาและสมาชิกของสมาคมตามนโยบายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง เพื่อเจ้าหน้าที่ด้านกฎระเบียบที่เหมาะสมในการพิจารณาการแก้ไขปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสม
 - เพื่อแนะนำส่งเสริมสมาชิกของสมาคมให้ทำตามข้อกำหนดทางกฎหมายและรักษาเกียรติยศในจริยธรรมทางวิชาชีพ
 - เพื่อร่วมมือกับสมาคมภายในประเทศและสมาคมของนักวิทยาศาสตร์ผู้เชี่ยวชาญทางด้านเทคนิคและนักบัญชีทั้งหมด ในประเทศและทั่วทั้งโลก ในเรื่องของคุณสมบัติที่เหมาะสมภายใต้กฎหมายของเวียดนามและ
 - เพื่อสนับสนุนการดำรงชีวิตทั้งด้านร่างกายและจิตใจของสมาชิกของสมาคม และปกป้องสิทธิทางกฎหมายของสมาชิกภายใต้การปฏิบัติหน้าที่ของสมาคม
- ทบวงนโยบายทางบัญชีของกระทรวงการคลัง แสดงกฎระเบียบหลักที่สำคัญที่สุดของหน้าที่เหล่านี้ และในการดำเนินการในปัจจุบันเกี่ยวกับความรับผิดชอบโดยตรง ในการสร้างมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี การปรับปรุงคุณสมบัติทางวิชาชีพของนักบัญชีและผู้สอบบัญชี การวิจัยและการควบคุมคุณภาพของหน่วยงานสอบบัญชีอิสระ

⁴⁴ Narayan, Francis B. and Godden, Ted, *Financial Management and Governance Issues in Viet Nam: Volume 1.* (Philippines : Asian Development Bank, 2000), p. 28 and 29.

และมีหน้าที่ 2 ประการที่รัฐบาลกำลังจะดำเนินการแทนสมาคม⁴⁵ คือ

- นโยบายและกฎระเบียบการพัฒนาเกณฑ์มาตรฐานทางวิชาชีพแห่งชาติ และ
- การควบคุมการปฏิบัติที่ครอบคลุมจริยธรรมทางวิชาชีพของสมาชิกและการ

พัฒนาประมวลกฎหมายทางจริยธรรม

3) สภาวิชาชีพบัญชีแห่งชาติ (The National Council for Accountancy)

1. การจัดตั้ง สภาแห่งนี้ถูกจัดตั้ง โดยรัฐบาลในส่วนของกระทรวงการคลัง ภายใต้คำวินิจฉัยที่ 276/QD-BTC ลงวันที่ 28 มีนาคม 254346 ซึ่งสภาแห่งนี้เป็นองค์กรที่เป็นคณะปฏิบัติงานเกี่ยวกับกฎระเบียบหลักสำหรับการปฏิบัติทางการบัญชีและการสอบบัญชี

2. โครงสร้าง⁴⁷ ประกอบด้วย

- ประธานคณะกรรมการ ประกอบด้วย ประธาน 1 คน และรองประธาน 2 คน
- เลขานุการ
- คณะกรรมการของที่ปรึกษาทางการบัญชี
- คณะกรรมการของที่ปรึกษาทางการสอบบัญชี

3. หน้าที่ของสภา⁴⁸ มีดังต่อไปนี้

- เพื่อวิเคราะห์ แลกเปลี่ยนและสรุปความคิดเห็นที่ เกี่ยวกับการปรึกษาหรือในการเขียนเพื่อเสนอต่อประธานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายบัญชีที่เป็นร่างอยู่ มาตรฐานการบัญชี และนโยบายการรายงานทางการเงินที่ออกโดยกระทรวงการคลัง การประชุมสภาแห่งชาติหรือรัฐบาลเพื่อการประชาสัมพันธ์

- เพื่อช่วยเหลือประธาน ในการปรึกษากระทรวงการคลังเกี่ยวกับการกำหนดการจัดเตรียม การพัฒนาและการเผยแพร่มาตรฐานการบัญชีเวียดนาม และ

- เพื่อช่วยการศึกษาประธานและเตรียมการแนะนำเนื้อหาและคู่มือทางวิชาชีพ และการปฏิบัติทางการบัญชี

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University
All rights reserved

⁴⁵ Narayan, Francis B. and Godden, Ted, *Financial Management and Governance Issues in Viet Nam: Volume 1*. (Philippines: Asian Development Bank, 2000), p. 72.

⁴⁶ Narayan, Francis B. and Godden, Ted, *Financial Management and Governance Issues in Viet Nam: Volume 1*. (Philippines: Asian Development Bank, 2000), p. 33.

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ *Ibid.*, p. 34.

4) คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (Accounting Standards Board)

1. การจัดตั้ง คณะกรรมการนี้ถูกจัดตั้งโดยกระทรวงการคลัง ตามคำวินิจฉัยที่ 19/2542/QD-BTC ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2542⁴⁹ ซึ่งภายในคณะกรรมการนี้รวมคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐไว้ด้วยกัน และมาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐนี้ออกโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accounting - IFAC) ในวันที่ 24 พฤษภาคม 2543 และ IFAC ให้คำแนะนำกับประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามให้จัดตั้งคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีสำหรับหน่วยงานภาครัฐขึ้น

2. โครงสร้าง⁵⁰ ประกอบด้วย

- ประธาน คือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- คณะกรรมการ 13 คน

3. หน้าที่ของคณะกรรมการนี้ มีดังต่อไปนี้

- พัฒนาแผนการสร้างมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม
- จัดการการวิจัยและร่างมาตรฐานการบัญชีเวียดนาม
- จัดการพัฒนาตามข้อคิดเห็นที่ได้รับจากทบวงของกระทรวงการคลัง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงอื่น หน่วยงานของรัฐบาล หน่วยงานสอบบัญชี ธุรกิจ สมาคมวิชาชีพทางการบัญชีแห่งเวียดนามและอื่น ๆ
- จัดการการปฏิบัติงานของมาตรฐานการบัญชีหลังจากมาตรฐานการบัญชีเป็นที่ยอมรับแล้ว

ซึ่งหน่วยงานที่กล่าวมาข้างต้นนี้ล้วนแล้วแต่อยู่ภายใต้การจัดตั้งของกระทรวงการคลัง

1.5 การพัฒนามาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม

หน่วยงานหลักที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการพัฒนามาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม (Vietnamese Accounting Standard - VAS) ซึ่งมีการพัฒนามาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามตั้งแต่ ปี พ.ศ. 2543 จนถึง ปี พ.ศ. 2546 มีการพัฒนา⁵² ดังนี้

⁴⁹ Ibid, p. 35.

⁵⁰ Narayan, Francis B. and Godden, Ted, *Financial Management and Governance Issues in Viet Nam: Volume 1*. (Philippines : Asian Development Bank, 2000), p. 35.

⁵¹ Ibid., p. 35 and 36.

⁵² "CONTRY UPDATES : VIETNAM." 2004. [Online]. Available

ปี พ.ศ. 2543

กระทรวงการคลังของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ได้ออกคำสั่งให้กำหนดข้อปฏิบัติทางการบัญชีแก่ธุรกิจภายในประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามให้เป็นแนวทางเดียวกัน โดยกำหนดให้กิจการของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ต้องปฏิบัติตามระบบบัญชีของประเทศ แต่กิจการที่มาจากต่างประเทศให้ปฏิบัติตามระบบบัญชีด้วย โดยมีการกำหนดข้อยกเว้นบางประการ ซึ่งข้อกำหนดที่ยกเว้นนั้นอย่างหนึ่ง คือ ไม่ต้องนำมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามที่เริ่มปรับปรุงตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2544 ตามแนวทางของกระทรวงการคลังของประเทศมาประยุกต์ใช้

และทบทวนการบัญชีและการสอบบัญชีของกระทรวงการคลังกำลังร่างมาตรฐานการบัญชีจำนวน 4 ฉบับแรก ได้แก่ เรื่อง สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ที่มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและรายได้

ปี พ.ศ. 2544

กระทรวงการคลังของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ได้ดำเนินการตามแผนการที่จะทำให้ระบบบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามเป็นแนวทางเดียวกัน โดยได้นำมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard - IAS) มาอ้างอิงในการทำมาตรฐานการบัญชี และร่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามจำนวน 4 ฉบับ ได้แก่ เรื่อง สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์ที่มีตัวตน สินทรัพย์ไม่มีตัวตนและรายได้เสร็จแล้ว พร้อมกับการนำข้อคิดเห็นที่ได้จากสมาชิกของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามของกระทรวงการคลังมาพิจารณา อีกทั้งในปี 2544 นี้ กระทรวงการคลังกำลังพัฒนากฎหมายทางการบัญชีใหม่ เพื่อให้สอดคล้องเหมาะสมกับการพัฒนาระบบเศรษฐกิจเป็นแบบเศรษฐกิจแบบตลาด (ระบบเศรษฐกิจแบบธุรกิจเสรี)

ปี พ.ศ. 2545

กระทรวงการคลังของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามได้ปรับปรุง และเริ่มประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม (Vietnamese Accounting Standard - VAS) มาใช้ซึ่งได้อ้างอิงตาม IAS ที่เกี่ยวข้อง แต่ VAS ก็ไม่เหมือนกับ IAS ทุกประการ และ VAS ที่ออกมานั้นได้นำมาแทนกฎระเบียบทางการบัญชี (Current Accounting Regulations - CAR) ทุกข้อ โดยนำ CAR มาปรับปรุงและแก้ไข

และกระทรวงการคลังยังกำหนดให้นำ VAS นั้นมาประยุกต์กับกิจการต่าง ๆ ทั่วทั้งประเทศ สาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ซึ่ง VAS ดังกล่าวมีจำนวน 4 ฉบับ ได้แก่ VAS 02 เรื่องสินค้า

คงเหลือ VAS 03 เรื่องสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน VAS 04 เรื่องสินทรัพย์ถาวรที่ไม่มีตัวตน และ VAS 14 เรื่องรายได้และรายได้อื่น

ปี พ.ศ. 2546

กระทรวงการคลังของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามได้ปรับปรุง และเริ่มประกาศใช้ VAS อีกจำนวน 6 ฉบับ ได้แก่ VAS 01 เรื่องแม่บทการบัญชี VAS 06 เรื่องสัญญาเช่าระยะยาว VAS 10 เรื่องผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ VAS 15 เรื่องสัญญาก่อสร้าง VAS 16 เรื่องต้นทุนการกู้ยืม และ VAS 24 เรื่องงบกระแสเงินสด และนอกจากนี้กระทรวงการคลังกำลังพัฒนา VAS ฉบับอื่นๆ เพิ่มเติมอีก

1.6 มาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม⁵³

การศึกษาครั้งนี้จะกล่าวถึงมาตรฐานการบัญชีสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม (VAS) จำนวน 4 ฉบับ ได้แก่ VAS 01 เรื่องแม่บทการบัญชี VAS 02 เรื่องสินค้างเหลือ VAS 03 เรื่องสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน และ VAS 14 เรื่องรายได้และรายได้อื่น โดยจะกล่าวถึงเฉพาะการรับรู้การวัดมูลค่าและการเปิดเผยข้อมูล

1) มาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ฉบับที่ 01 เรื่องแม่บทการบัญชี

1. การรับรู้ การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินของ VAS ประกอบด้วยเงื่อนไขสำคัญ 2 ข้อ ได้แก่ มีความเป็นไปได้ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตบางอย่างของรายการจะไหลเข้าหรือออกจากกิจการและรายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

2. การวัดมูลค่า เกณฑ์ในการวัดมูลค่าตาม VAS ฉบับนี้ได้ใช้ราคาทุนเดิม

3. การเปิดเผยข้อมูล องค์ประกอบของงบการเงินประกอบด้วยสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และรายได้อื่น และค่าใช้จ่าย

ซึ่งองค์ประกอบเหล่านี้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงต่อการวัดมูลค่าของฐานะทางการเงินในงบดุล คือ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ และองค์ประกอบเหล่านี้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงต่อการวัดมูลค่าของผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน คือ รายได้ รายได้อื่น ค่าใช้จ่ายและกำไรสุทธิ

ทั้งนี้ ในการแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน ได้จัดประเภทตามลักษณะของธุรกิจ

⁵³ "A Comprehensive Summary of the New VAS." 2004. [Online]. Available

<http://www.iasplus.com/country/vietnam.htm> (6 July 2004)

2) มาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ฉบับที่ 02 เรื่อง สินค้าคงเหลือ

1. การรับรู้ สินค้าคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ใดที่ตรงกับเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- ถือไว้เพื่อขายในการดำเนินธุรกิจตามปกติ
- อยู่ในกระบวนการผลิตเพื่อขายตามปกติของการดำเนินธุรกิจ
- อยู่ในลักษณะของวัตถุดิบ วัสดุในการผลิต ซึ่งสินทรัพย์ในลักษณะดังกล่าวจะนำมาใช้ในกระบวนการผลิตหรือให้บริการ

2. การวัดมูลค่า ได้แบ่งเป็น 3 ส่วนดังนี้

▪ การตีราคาสินค้าคงเหลือ สินค้าคงเหลือควรถูกตีราคาตามราคาทุนและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า

▪ ต้นทุนสินค้าคงเหลือ ต้นทุนสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วย ต้นทุนในการซื้อและในการแปลงสภาพ และต้นทุนเหล่านั้น ได้มาซึ่งสินค้าคงเหลือให้อยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

▪ การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ วิธีในการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ มี 4 วิธี ได้แก่ วิธีราคาเจาะจง วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (กำหนดให้เลือกการคำนวณไว้ คือ ในแต่ละครั้งที่ได้รับ ในแต่ละเดือนหรือในแต่ละไตรมาส) วิธีเข้าก่อนออกก่อนและวิธีเข้าหลังออกก่อน

3. การเปิดเผยข้อมูล ในงบการเงินควรเปิดเผยดังนี้

▪ นโยบายการใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือและการกำหนดวิธีที่ใช้คำนวณราคาทุน

▪ ราคาทุนของสินค้าคงเหลือทั้งหมดและของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทที่จำแนกอย่างเหมาะสมในแต่ละกิจการ

▪ จำนวนเงินรวมที่เผื่อไว้ในกรณีที่สินค้าคงเหลือลดลง

▪ จำนวนเงินรวมของการเพิ่มขึ้นของมูลค่าสินค้าคงเหลือ

▪ สภาพแวดล้อมหรือเหตุการณ์ที่นำไปสู่การเพิ่มเติมหรือการเปลี่ยนแปลงของข้อกำหนดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ

▪ ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือ (ราคาทุนหักด้วยข้อกำหนดเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ) ที่นำไปวางเป็นหลักประกันหนี้สิน

ถ้าสินค้าคงเหลือได้ตีราคาสินค้าคงเหลือโดยใช้วิธีเข้าหลังออกก่อน งบการเงินควรเปิดเผยผลต่างระหว่างมูลค่าของสินค้าคงเหลือในงบดุลและมูลค่าหนึ่งในสองมูลค่านี้

- มูลค่าที่ต่ำกว่าของราคาสินค้าคงเหลือปลายงวดที่กำหนดให้หักเทียบกัน
ภายใต้วิธีเข้าก่อนออกก่อน วิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

- มูลค่าที่ต่ำกว่าของต้นทุนปัจจุบันของสินค้าคงเหลือปลายงวด ณ วันที่ใน
งบดุลและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ

3) มาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ฉบับที่ 03 เรื่อง สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน

1. การรับรู้สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนถูกรับรู้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทั้ง 4 ข้อ

- มีความเป็นไปได้ว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตที่มีความเกี่ยวข้องกับ

สินทรัพย์จะไหลเข้าสู่กิจการ

- ราคาทุนของสินทรัพย์ของกิจการสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

- อายุการใช้งานที่ถูกประมาณขึ้น มีระยะเวลาที่มากกว่า 1 ปี และ

- สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนเข้าเงื่อนไขการวัดมูลค่าภายใต้ข้อกำหนดโดยทั่วไป

2. การวัดมูลค่า ได้แบ่งเป็น 3 ส่วนดังนี้

▪ **การวัดมูลค่าเริ่มแรก** สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนควรจะถูกวัดมูลค่าตามราคาทุน
ของสินทรัพย์เหล่านั้น ซึ่งมีการกำหนดราคาทุนตามเหตุการณ์ดังนี้

- สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนที่ถูกซื้อเข้า ซึ่งรวมถึง ราคาที่ซื้อของสินทรัพย์
เหล่านี้ หักด้วยส่วนลดการค้าและการส่งคืน ภาษีต่างๆ ไม่รวมถึงภาษีที่ขอกคืนได้ ดังเช่น การรับ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) เข้ามาซึ่งสามารถนำมาหักภาษีได้ ต้นทุนบางอย่างที่สามารถปันส่วนได้
โดยตรงสู่สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขของการใช้งานสินทรัพย์นั้นตามที่ตั้งใจไว้ ต้นทุนการติดตั้งหักด้วย
มูลค่าที่สามารถรับคืนได้ที่เกิดจากการดำเนินการติดตั้งและการทดสอบเดินเครื่อง และ
ค่าธรรมเนียมวิชาชีพและต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงอื่น

- สำหรับอาคารและหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกซื้อพร้อมกันสิทธิการใช้ที่ดินนั้น
ควรรับรู้มูลค่าของสิทธิการใช้ที่ดินแยกเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

- ไม่มีแนวทางที่กำหนดเกี่ยวกับ “ต้นทุนการกู้ยืม” ที่เกิดขึ้นกับสินทรัพย์ที่
ซื้อหรือสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นตาม VAS ฉบับนี้ แต่มีใน VAS 06 เรื่อง สัญญาเช่าระยะยาว

- สำหรับ “ดอกเบี้ยจ่าย” ที่เกิดขึ้นจากการขายผ่อนชำระ (ตามเงื่อนไขการ
ให้สินเชื่อ), จำนวนรวมของดอกเบี้ยจ่าย (ผลต่างระหว่างเจ้าหนี้การค้าทั้งหมดและราคาที่ชำระด้วย
เงินสด) ถูกคิดตัดจ่ายตามสัดส่วนตลอดระยะเวลาการผ่อนชำระ เว้นแต่สามารถถือเป็นราคาทุนของ
สินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม เรื่อง “ต้นทุนการ
กู้ยืม”

- ต้นทุนของสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนที่สร้างขึ้นหรือผลิตขึ้นเองได้รวมถึงต้นทุนของการก่อสร้างหรือสร้างสินทรัพย์บวกด้วยต้นทุนการติดตั้งและต้นทุนการทดสอบเดินเครื่อง ในบางศึกษาที่กิจการใช้ในการผลิตของกิจการเป็นสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนให้ถือเป็นสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน โดยต้นทุนของรายการเหล่านี้ประกอบด้วยต้นทุนการผลิตและต้นทุนบางอย่างที่สามารถปันส่วนได้โดยตรงสู่สินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขในการใช้งานสินทรัพย์นั้นตามที่ตั้งใจไว้ โดยที่สิ่งที่ไม่ใช่ค่าใดที่เกิดขึ้นจากภายในบริษัทสามารถถูกรวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้ และต้นทุนของของเสียเกินปกติที่เป็นวัตถุดิบ ค่าแรงหรือทรัพยากรอื่นที่เกิดขึ้น

▪ **รายจ่ายภายหลังการรับรู้เริ่มแรก** สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนเหล่านี้ควรจะเพิ่มราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เมื่อมีความเป็นไปได้ว่ารายจ่ายนั้นจะเพิ่มประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้สินทรัพย์ และรายจ่ายเหล่านี้สามารถทำให้สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนกลับสู่สภาพเดิมจากการใช้สินทรัพย์ในอนาคต

ในส่วนของรายจ่ายในการซ่อมแซมและบำรุงรักษาสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน (รายจ่ายที่ทำให้สินทรัพย์สามารถใช้งานได้ตามต้องการได้) จะถูกรับรู้หรือปันส่วน โดยตรงเป็นค่าใช้จ่ายตามรอบระยะเวลาของค่าใช้จ่าย

▪ **ค่าเสื่อมราคาและวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา** มาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามได้ระบุวิธีการคิดค่าเสื่อมราคาไว้ 3 วิธี ได้แก่ วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลงและวิธีจำนวนผลผลิต โดยการเลือกใช้วิธีการคิดค่าเสื่อมราคานั้นควรจะใช้วิธีที่สอดคล้องกับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ซึ่งสินทรัพย์นั้นจะนำเข้าสู่กิจการ

3. **การเปิดเผยข้อมูล** บการเงินควรเปิดเผยข้อมูลแต่ละประเภทของสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนตามเงื่อนไขของเกณฑ์ของการวัดมูลค่าที่ใช้สำหรับการกำหนดต้นทุน วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาที่ใช้ อายุการใช้งาน หรืออัตราค่าเสื่อมราคา รวมถึงต้นทุน ค่าเสื่อมราคาสะสม และจำนวนเงินที่เกี่ยวข้อง ณ วันต้นปีและสิ้นปี

ข้อสังเกตที่งบการเงินควรเปิดเผย

▪ การเพิ่มเติม การจำหน่าย การคิดค่าเสื่อมราคาและการขจัดเศษซาก ค่าเสื่อมราคาสะสม ณ วันสิ้นปี จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับการรื้อถอนสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน ต้นทุนของสินทรัพย์ที่ถูกคิดค่าเสื่อมราคาเต็มที่แล้ว ที่ซึ่งยังคงใช้งานอยู่ ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนที่รอการจำหน่าย รวมทั้งการคำนวณอื่นๆ ที่เกี่ยวกับสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน และ

▪ ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนที่ใช้เป็นการจ้างงาน การมัดจำและการค้ำประกันเงินกู้ ข้อมูลมัดต่อการซื้อและจำหน่ายสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนที่มีสาระสำคัญในอนาคต

▪ กิจการเปิดเผยคุณสมบัติ และผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงการประมาณการทางบัญชีซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญในงวดปัจจุบันและงวดต่อไป การเปิดเผยเช่นนี้อาจเกิดขึ้นตามผลของการเปลี่ยนแปลงในการประมาณการทางบัญชี ด้วยความเกี่ยวข้องกับต้นทุนของสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนที่เปลี่ยนเป็นเงินสดหรือรายการเปลี่ยนเป็นเงินสด อายุการใช้งานและวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา

4) มาตรฐานการบัญชีของประเทศ สาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ฉบับที่ 14 เรื่อง รายได้และรายได้อื่น

1. การรับรู้รายได้ หมายถึง กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจทั้งหมด ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมปกติของกิจการ เมื่อกระแสเข้านั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ซึ่งสามารถแบ่งการรับรู้เป็น 3 ส่วนหลักดังนี้

▪ รายได้จากการขายสินค้า กิจการควรจะต้องรับรู้เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว

- กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องเหมือนเป็นเจ้าของ และไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้ว

- จำนวนของรายได้สามารถถูกวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

- ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีที่ไหลเข้าต่อเนื่องจากอดีตถึงปัจจุบันและจะไหลเข้าสู่กิจการ

- ต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือจะเกิดขึ้น อันเนื่องจากรายการบัญชีที่สามารถถูกวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

▪ รายได้จากการให้บริการ กิจการควรจะต้องรับรู้รายได้จากการให้บริการเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- จำนวนรายได้สามารถถูกวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

- มีความเป็นไปได้ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีจะไหลเข้าสู่กิจการ

- ชั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุล สามารถถูกวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

- ต้นทุนที่เกิดขึ้นสำหรับรายการบัญชีและต้นทุนที่ทำให้รายการบัญชานั้นเสร็จสมบูรณ์ถูกวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

- รายได้จากดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล กิจการควรจะต้องรับรู้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้
 - ดอกเบี้ย ถูกรับรู้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลาและอัตราดอกเบี้ยที่ใช้
 - ค่าสิทธิ ถูกรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างที่สอดคล้องกับข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง
 - เงินปันผล ถูกรับรู้เมื่อสิทธิของผู้ถือหุ้นที่จะได้รับชำระเงิน ถูกประมาณขึ้น
- และในส่วน of รายได้อื่นๆ ใ้รวมถึงการได้รับรายได้จากกิจกรรมที่ไม่เกิดขึ้น

ซ้ำ ๆ และผิดปกติ รวมทั้งรายการดังต่อไปนี้ ได้แก่ การจำหน่ายและขายสินทรัพย์ถาวร บทลงโทษ อันเนื่องจากลูกค้านัดสัญญา การชดเชยจากการประกันภัยที่ได้รับ การตัดบัญชีครั้งก่อนๆ ที่ยังถูกเก็บสะสมไว้ เจ้าหน้าที่การค้าผู้ซึ่งผู้รับดำรงอยู่ไม่นาน การชดเชยภาษีและการลดภาษี และอื่นๆ

2. การวัดมูลค่า รายได้ควรจะถูกวัดมูลค่าโดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนของส่วนลดการค้า ส่วนลดเงินสด ส่วนลดค่างานซื้อและการรับคืนสินค้า

3. การเปิดเผยข้อมูล งบการเงินควรจะต้องเปิดเผย

▪ นโยบายการบัญชีที่นำมาใช้สำหรับการรับรู้รายได้ รวมถึงวิธีการกำหนดขึ้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

▪ รายได้ตามแต่ละประเภทของรายการบัญชีและเหตุการณ์ ได้แก่ รายได้จาก การขายสินค้า รายได้จากการให้บริการ และรายได้จากดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

▪ รายได้เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่รวมอยู่ในแต่ละรายการบัญชี หรือเหตุการณ์ข้างต้น

▪ รายได้อื่นๆ ให้เปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหาก

1.7 ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามและ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

1) ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ฉบับที่ 01 เรื่อง แม่บทการบัญชี และแม่บทการบัญชีสำหรับการจัดเตรียมและนำเสนอ งบการเงินของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB Framework)

1. การรับรู้ VAS กล่าวถึง 2 คือ มีความเป็นไปได้ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการไหลเข้าหรือออกจากกิจการ และรายการนั้นสามารถถูกวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่ IASB Framework นั้นมีการกล่าวถึงการรับรู้ในส่วน of สินทรัพย์หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายด้วย

2. การวัดมูลค่า เกณฑ์การวัดมูลค่านั้น VAS ใช้ราคาทุนเดิม ส่วน IASB Framework ได้ใช้ 4 เกณฑ์ ได้แก่ เกณฑ์วิธีราคาทุนเดิม ราคาทุนปัจจุบัน มูลค่าที่จะได้รับและมูลค่าปัจจุบัน

3. การเปิดเผยข้อมูล องค์ประกอบพื้นฐานในงบการเงินในส่วนของรายได้ นั้น VAS ได้มีการแยกรายได้อื่นเป็นประเด็น ส่วน IASB Framework มีเพียงแต่รายได้เท่านั้น

2) ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ฉบับที่ 02 เรื่อง สินค้าคงเหลือ และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 2 (IAS 2) เรื่อง สินค้าคงเหลือ

1. ราคาทุนของสินค้าคงเหลือ VAS ได้รวมถึงเครื่องมือและอุปกรณ์ต่าง ๆ (เช่น สินทรัพย์ที่ซึ่งขนาดเล็กเกินไปกว่าที่จะมีคุณสมบัติเป็นสินทรัพย์ถาวร วัตถุดิบและอุปกรณ์สำหรับการก่อสร้างขั้นพื้นฐาน (ในที่นี้รวมถึง เครื่องมือและอื่น ๆ) และสินค้าฝากขายซึ่งต้องรวมค่าจ้างและบริการที่ทำให้ลูกค้าทำการสั่งซื้อและทำสัญญา ถึงแม้ว่าลูกค้านั้นจะยังไม่ได้ชำระหนี้สินก็ตาม ส่วน IAS 2 ได้รวมเฉพาะสินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ วัตถุดิบและวัสดุในการผลิต เท่านั้น

2. การตีราคาทุนของสินค้าคงเหลือ VAS กำหนดให้สินค้าคงเหลือสามารถตีราคา สินค้าคงเหลือโดยใช้วิธีราคาทุนถัวเฉลี่ย วิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) วิธีเข้าหลังออกก่อน (LIFO) หรือวิธีราคาเฉพาะเจาะจง ส่วน IAS 2 การตีสราคนั้นสามารถใช้วิธีต่างๆ ได้ดังนี้ วิธีต้นทุนมาตรฐาน วิธีราคาขายปลีก วิธีราคาเฉพาะเจาะจง วิธีเข้าก่อนออกก่อน (FIFO) และวิธีถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

3) ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ฉบับที่ 03 เรื่อง สินทรัพย์ถาวร และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 (IAS 16) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ การตีสราสินทรัพย์

VAS อาจจะตีราคาสินทรัพย์ถาวรใหม่ได้เมื่อเกิดเหตุการณ์เหล่านี้คือ⁵⁴

1. เมื่อเจ้าของธุรกิจตกลงที่ยอมรับสิ่งอื่นที่ได้รับที่ไม่ใช่เงินสด โดยที่สิ่งอื่นที่ได้รับนั้นได้รับการลงความเห็นว่ามูลค่าตามที่ได้รับขณะนั้น (โดยปกติ สิ่งอื่นที่ได้รับเหล่านี้นำมาใช้ในกรณีกิจการร่วมค้า)

2. เมื่อผู้เป็นหุ้นส่วน ผู้ถือหุ้นหรือคณะกรรมการของบริษัทตัดสินใจอย่างเป็นเอกฉันท์

3. เมื่อถูกเห็นชอบจากรัฐบาล

ส่วน IAS 16 ในการตีสราที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ใหม่นั้น สามารถการตีสราใหม่ได้ เพื่อให้ราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่แตกต่างอย่างมีนัยสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ ณ วันที่ในงบดุล แต่จะต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

⁵⁴ Narayan, Francis B. and Godden, Ted, *Financial Management and Governance Issues in Viet Nam: Volume 1*. (Philippines : Asian Development Bank, 2000), p. 40.

- 4) ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม ฉบับที่ 14 เรื่อง รายได้ และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 (IAS 18) เรื่อง รายได้ VAS

ได้แบ่งรายได้เป็นรายได้จากการดำเนินงานตามปกติ และรายได้อื่น ๆ ส่วน IAS 18 มีการกำหนดรายได้จากการดำเนินงานตามปกติเท่านั้น

2. การบัญชีของประเทศไทย

2.1 สภาพแวดล้อมที่มีอิทธิพลต่อแนวปฏิบัติทางการบัญชีของประเทศไทย

1) แหล่งเงินทุนภายนอก

ผลิตภัณฑ์ภายในประเทศเบื้องต้น (Gross Domestic Product - GDP) คือ มูลค่าสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายที่ผลิตได้ภายในประเทศ โดยยึดอาณาเขตทางการเมือง (Political Frontier) เป็นสำคัญ⁵⁵ ซึ่งประเทศไทย มี อัตรา GDP ถัวเฉลี่ยร้อยละ ช่วงปี 2537 ถึง 2546 เท่ากับ 3.56% เป็นอันดับที่ 7 ของทวีปเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ และมีอัตรา GDP ร้อยละปี 2547 (ณ วันที่ 23 กรกฎาคม 2547) เท่ากับ 7.00% โดยอัตราร้อยละนี้เป็นอันดับที่ 1 ของทวีปเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ และประเทศไทยเริ่มเปิดตลาดหลักทรัพย์ เมื่อเดือน กรกฎาคม พ.ศ. 2505 ซึ่งปัจจุบันใช้ชื่อว่า ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (The Stock Exchange of Thailand - SET)⁵⁶ ประกอบกับประเทศไทยมีระบบเศรษฐกิจแบบระบบเศรษฐกิจที่มีการแข่งขัน โดยเสรี จึงมีผลทำให้มีแนวโน้มการระดมทุนจากต่างประเทศ เพื่อพัฒนาประเทศได้คืบมากขึ้นและเป็นผลต่อการรายงานทางการเงินซึ่งจะทำให้มุ่งเน้นรายงานทางการเงินต่อผู้ถือหุ้นเป็นหลัก

2) ระบบกฎหมาย

ประเทศไทยได้อ้างอิงระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี⁵⁷ จึงทำให้การบัญชีของประเทศกลุ่มประเทศที่มีการบัญชีที่ไม่มุ่งเน้นกฎหมาย (Non Legalistic) ซึ่งมีแนวโน้มในการพัฒนาค่อนข้างเร็ว

⁵⁵ ธานี พิทักษ์ผลและสารภี รอดวินิจ, เอกสารประกอบการเรียนสอนวิชหลักเศรษฐศาสตร์ สำหรับ นักศึกษาระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) (สถาบันเทคโนโลยีราชมงคล วิทยาเขตภาคพายัพ, 2542), หน้า 127.

⁵⁶ "ประวัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย." 2547. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.set.or.th/th/about/set/history_p1.html (1 กุมภาพันธ์ 2004).

⁵⁷ "Thailand" 2004. [online]. Available

3) ความสัมพันธ์ด้านเศรษฐกิจการเมืองกับประเทศอื่น

ประเทศไทยเป็นสมาชิกขององค์กรทางด้านเศรษฐกิจการเมืองที่ร่วมกันพัฒนา มาตรฐานการบัญชีที่มีแนวปฏิบัติเป็นวงกว้าง ได้แก่ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่าง ประเทศ (International Accounting Standards Board - IASB) สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accounting - IFAC) องค์กรสหประชาชาติ (United Nations - UN) องค์กรเพื่อการพัฒนาและความร่วมมือทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Cooperation and Development - OECD) สมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (Association of Southeast Asian Nations - ASEAN) และกองทุนระหว่างประเทศ (International Monetary Fund - IMF)

จึงส่งผลให้ประเทศไทยและประเทศอื่น ที่เป็นสมาชิกขององค์กรเหล่านี้มีวิธีการบัญชี ที่สอดคล้องกัน (Harmonization)⁵⁸

ดังนั้น แนวโน้มการพัฒนาทางการบัญชีของประเทศไทย จึงเป็นวิธีการบัญชีที่มีความสอดคล้องกับประเทศต่าง ๆ เป็นวงกว้าง

4) ระดับเงินเฟ้อ

ประเทศไทย มีอัตราเงินเฟ้อเฉลี่ยร้อยละ ช่วงปี 2537 ถึง 2546 เท่ากับ 3.65% เป็นอันดับที่ 7 ของทวีปเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ และมีอัตราเงินเฟ้อร้อยละปี 2547 (ณ วันที่ 23 กรกฎาคม 2547) เท่ากับ 2.20% เป็นอันดับที่ 7 ของทวีปเอเชียตะวันออกเฉียงใต้

ประเทศไทยถือว่ามีระดับเงินเฟ้อต่ำ โดยเงินเฟ้อระดับต่ำนี้ เป็นผลมาจากระดับราคาสินค้าค่อนข้างจะมีเสถียรภาพ แสดงให้เห็นว่าประชาชนค่อนข้างจะเชื่อมั่นในเรื่องของเงิน (Money) เนื่องจากค่าของเงินมีการที่เปลี่ยนแปลงค่อนข้างน้อยเมื่อเวลาเปลี่ยนแปลง

5) ขนาดและความซับซ้อนของหน่วยธุรกิจและระดับการศึกษา

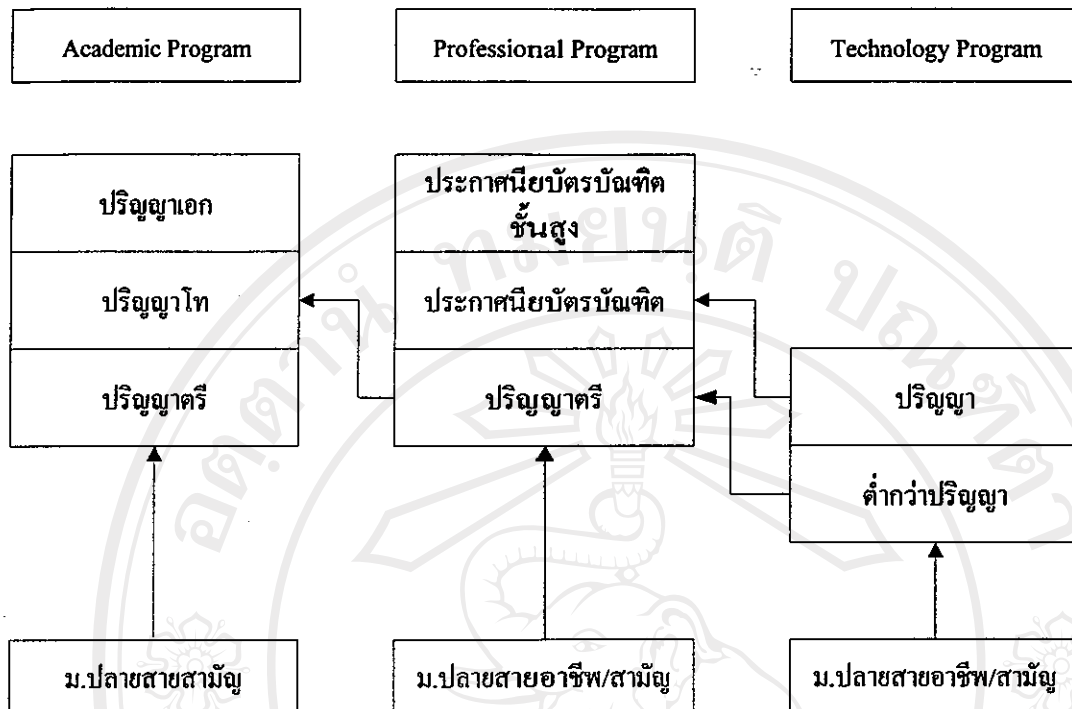
อัตราการได้รับการศึกษาของประชากรของประเทศไทย มีอยู่ร้อยละ 96.00% ของประเทศ โดยแบ่งเป็นชาย 97.50% และหญิง 94.60%⁵⁹

<http://www.countryreports.org/content/thailand.htm> (3 Augusty 2004).

⁵⁸ ชูศรี เทียบศิริเพชร, เอกสารประกอบการสอนวิชาการบัญชีระหว่างประเทศ (สาขาวิชาการบัญชี, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2546), บทที่ 2 หน้า 3.

⁵⁹ "Thailand." 2004. [Online]. Available

<http://www.countryreports.org/content/thailand.htm> (3 August 2004)



รูปที่ 1 การจัดโปรแกรมการศึกษาระดับอุดมศึกษา⁶⁰

การจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา ดังรูปที่ 1 การจัดโปรแกรมการศึกษาระดับอุดมศึกษา สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 สาย (Program) ตามโครงสร้างการเรียกชื่อปริญญา ที่ทบวงมหาวิทยาลัยกำหนด ดังนี้

1. สายวิชาการ (Academic Program) รับผู้จบมัธยมศึกษาตอนปลายสายสามัญ เข้าศึกษาต่อตั้งแต่ระดับปริญญาตรี ปริญญาโทและปริญญาเอก มีจุดเน้นในการผลิตนักวิชาการ นักวิจัย ตั้งแต่ระดับกลางขึ้นไปถึงระดับสูง ได้แก่ หลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต และศิลปศาสตรบัณฑิต ในสถาบันการศึกษาต่าง ๆ

2. สายวิชาชีพ (Professional Program) รับผู้จบมัธยมศึกษาตอนปลายสายสามัญเข้าศึกษาในระดับปริญญาตรี เน้นการสร้างผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน การศึกษาในระดับสูงกว่าปริญญาตรี ในสายนี้ เป็นการศึกษาาระดับประกาศนียบัตรบัณฑิตและประกาศนียบัตรชั้นสูง (Graduate

⁵⁹ "Thailand." 2004. [Online]. Available

<http://www.countryreports.org/content/thailand.htm> (3 August 2004)

⁶⁰ สำนักงานคณะกรรมการการศึกษาแห่งชาติ, แนวทางการปฏิรูประดับอุดมศึกษาตามพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542 (กรุงเทพฯ : ห้างหุ้นส่วนจำกัด วี. ที. ซี. คอมมิวนิเคชั่น) หน้า 34 และ 35.

Diploma) ในสาขาเฉพาะทาง เช่น สาขาวิชาด้านแพทย์ วิทยาศาสตร์สุขภาพ สาขาสารณสุขศาสตร์ หลักสูตรเนติบัณฑิต หลักสูตรของทหารตำรวจ เป็นต้น

3. สายเทคโนโลยี (Technology Program) รับผู้ที่จบมัธยมศึกษาตอนปลายสายอาชีพ หรือสามัญ เข้าศึกษาต่อระดับอนุปริญญาหรือปริญญาตรี เน้นการผลิต Technician หรือ Professional Technician และ Technologist

ซึ่งการศึกษาทางด้านวิชาชีพการบัญชีของประเทศไทยนั้น มีการจัดการศึกษาในระดับอุดมศึกษา โดยแบ่งระดับการศึกษาเป็น 5 ระดับ⁶¹ ได้แก่ ปริญญาตรี ประกาศนียบัตรบัณฑิต ปริญญาโท ประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูงและปริญญาเอก

ด้วยเหตุที่การศึกษาและประเภทธุรกิจจะมีความสอดคล้องกัน ดังนั้นประเทศไทยมีการศึกษาซับซ้อน ย่อมแสดงให้เห็นว่าประเภทธุรกิจของประเทศดังกล่าวก็ซับซ้อนเช่นกัน

6) วัฒนธรรม

เนื่องจากประชาชนชาวไทยยังขาดความสามารถในการพิจารณาการรับ และการเลือกใช้วัฒนธรรมจากต่างประเทศที่เข้าพร้อมกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ข่าวสาร การติดต่อและสื่อบันเทิงต่าง ๆ จึงทำให้ประเทศไทยอยู่ในกระแสวัตถุนิยม ซึ่งส่งผลทำให้เกิดการขัดแย้งและสับสนในเรื่องความคิด ความเชื่อ ค่านิยม บทบาทหน้าที่ในการยึดถือปฏิบัติตามแบบเดิม จึงเกิดการเอารัดเอาเปรียบ แข่งขันกัน เพื่อให้ตนเองเป็นผู้ชนะ โดยขาดการประนีประนอมและเกื้อกูลต่อกัน อีกทั้งมีการรณรงค์เพื่อสืบสาน ศิลปะ ประเพณี ภูมิปัญญาท้องถิ่น ภูมิปัญญาไทย มากขึ้น แต่ก็ยังไม่ได้รับการสืบสานอย่างเพียงพอ

การจัดแบ่งโครงสร้างของสังคมไทยมีการแบ่งชนชั้นของสังคม และส่วนค่านิยมของคนไทยนั้น ทำอะไรขอให้สบายไว้ก่อน

ดังนั้น มุมมองทางวัฒนธรรมของประเทศไทยจึงประกอบด้วยมุมมองทางด้านต่าง ๆ ดังนี้

1. มีความเป็นปัจเจกบุคคลมากขึ้น จึงทำให้มีความเป็นอิสระ ซึ่งส่งผลต่อการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น
2. มีการแบ่งชนชั้น ซึ่งทำให้ผู้ที่มิอำนาจมากจะเป็นที่ยอมรับในสังคม
3. มีความไม่แน่นอนน้อย ทำให้ประชาชนรู้สึกผ่อนคลาย ทำให้การบัญชีมีการวัดมูลค่าทางการบัญชีที่แท้จริง

⁶¹ “ปริญญาทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี.” 2547. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา

4. มีความเป็นวัตถุนิยม ซึ่งประชาชนจะให้ความสำคัญต่อความสำเร็จที่สามารถมองเห็นและวัดได้ จึงแนวโน้มที่มีการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น

จากมุมมองทางวัฒนธรรมด้านต่างๆ นั้นทำให้แนวปฏิบัติทางการบัญชีมีการวัดมูลค่าทางการบัญชีที่แท้จริง และทำให้การเปิดเผยข้อมูลมีการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น

2.2 รูปแบบทางการบัญชี (Accounting Model) ของประเทศไทย

ประเทศไทยมีการพัฒนาทางการบัญชี โดยการอิงมาตรฐานการรายงานทางการเงินของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งคณะกรรมการนี้ได้พัฒนารูปแบบทางการบัญชี คือ รูปแบบการนำเสนออย่างยุติธรรมและเปิดเผยอย่างเต็มที่ (The Presentation/full Model) ดังนั้นประเทศไทยจึงมีรูปแบบทางการบัญชีตามคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี คือ ใช้รูปแบบการนำเสนออย่างยุติธรรมและเปิดเผยอย่างเต็มที่ (The Presentation/full Model)

2.3 การจัดตั้งมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย

ประเทศไทยนั้นการจัดตั้งมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย อยู่ในความรับผิดชอบของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บ.ช.) โดยกำหนดหน้าที่ให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีเป็นผู้ดำเนินการ โดยแผนการดำเนินงานสำหรับปี 2546-2548 มีดังนี้⁶²

1. ทบทวนมาตรฐานการบัญชีที่ได้ประกาศใช้แล้ว ถึงประเด็นที่อาจเป็นปัญหา
2. ติดตามและวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้แล้วแต่มีปัญหาเพื่อพิจารณาแก้ไข
3. ออกมาตรฐานหรือแนวปฏิบัติทางบัญชีตามความต้องการที่สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น
4. จัดอบรมมาตรฐานการบัญชีให้แก่ผู้สนใจโดยทั่วไป
5. จัดให้มีกระบวนการรับฟังข้อคิดเห็น เช่น การจัดสัมมนาพิจารณา

และขั้นตอนในการดำเนินการออกมาตรฐานการบัญชีหรือแนวทางปฏิบัติทางการบัญชี⁶³ คือ

1. จัดตั้งคณะกรรมการร่างมาตรฐานการบัญชี (Steering Committee) เพื่อพิจารณาเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น โดยองค์ประกอบของคณะกรรมการ

⁶² "รายงานผลการปฏิบัติงานของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี." 2547. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.icaat.or.th/pdf/1.07.47/ผลการปฏิบัติงานTAS260647.pdf> (26 กันยายน 2547).

⁶³ "วิธีการในการดำเนินการออกมาตรฐานการบัญชีหรือแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีเป็นอย่างไร." 2547. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.icaat.or.th/academic/pdf/Step_Process.pdf (26 กันยายน 2547).

ร่างมาตรฐานการบัญชี (Steering Committee) ได้แก่ ผู้แทนจากคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี นักวิชาการ ผู้สอบบัญชี ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ที่ได้รับผลกระทบที่สำคัญจากมาตรฐานการบัญชีแต่ละเรื่องเพื่อให้สามารถศึกษาผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น และวิเคราะห์ถึงหลักการบัญชีและ/หรือปัญหา

2. นำเสนอผลการศึกษาของคณะกรรมการร่างมาตรฐานการบัญชี (Steering Committee) ต่อคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี เพื่อพิจารณา

3. นำผลการพิจารณาของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีเสนอต่อคณะกรรมการสมาคมฯ เพื่อพิจารณาและอนุมัติให้นำออกจัดสัมมนาพิจารณา

4. จัดสัมมนาพิจารณาร่างมาตรฐานการบัญชี เพื่อรับฟังความเห็นจากผู้ที่เกี่ยวข้องและผู้ที่ได้รับผลกระทบโดยทั่วถึง

5. นำผลการสัมมนาพิจารณาไปพิจารณาในคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี เพื่อดำเนินการแก้ไขปรับปรุงให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

6. นำเสนอร่างมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงแล้ว พร้อมเหตุผลต่อคณะกรรมการสมาคมฯ เพื่อพิจารณาและประกาศให้มีการนำไปปฏิบัติจริง เพื่อศึกษาถึงปัญหาและผลกระทบของมาตรฐานฉบับนั้นๆ ก่อนที่จะเสนอต่อคณะกรรมการควบคุมประกอบวิชาชีพการบัญชี (ก.บช.) เพื่อดำเนินการต่อไป

7. รวบรวมข้อคิดเห็นจากการปฏิบัติจริงตามข้อ 6 เพื่อปรับปรุงร่างมาตรฐานการบัญชีให้เป็นมาตรฐานการบัญชีที่สมบูรณ์

8. นำเสนอร่างมาตรฐานการบัญชีต่อคณะกรรมการสมาคมฯ เพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบและอนุมัติการนำเสนอต่อคณะกรรมการควบคุมประกอบวิชาชีพการบัญชี (ก.บช.) เพื่อพิจารณาดำเนินการประกาศใช้เป็นมาตรฐานการบัญชีตาม พ.ร.บ. การบัญชี พ.ศ. 2543

ซึ่งในการจัดตั้งมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย มีความเหมือนกันกับการจัดตั้งมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ คือ การจัดตั้งมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย และ มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ มีการเผยแพร่และรับคิดเห็นจากบุคคลทั่วไปที่ได้รับผลกระทบ และมีการนำมาตรฐานนี้ไปใช้ในสถานการณ์จริงเพื่อทราบถึงความต้องการของผู้นำมาตรฐานนั้นๆ ที่เหมือนกันไปใช้

2.4 หน่วยงานหลักที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาการทางด้านการบัญชีของประเทศไทย

1) สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย หรือ ส.บช. (The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand - ICAAT)⁶⁴

1. **ความเป็นมา** สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เป็นสถาบันวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2491 สมาคมใช้ชื่อเรียกเริ่มแรกว่า “สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย” และเรียกชื่อเป็นภาษาอังกฤษว่า “The Institute of Certified Accountants of Thailand” ในวันที่ 24 พฤษภาคม พ.ศ. 2518 สมาคมได้เปลี่ยนชื่อเป็น “สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย” (ส.บช.) และเปลี่ยนชื่อภาษาอังกฤษเป็น “The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand” ซึ่งนิยมเรียกกันย่อๆ ว่า “ICAAT”

2. **การดำเนินงาน ส.บช.** เป็นสถาบันวิชาชีพบัญชีอิสระที่ดำเนินกิจกรรมตามวัตถุประสงค์แห่งสมาคม โดยมีจุดมุ่งหมายหลักในการส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชี ให้มีมาตรฐานทัดเทียมกับมาตรฐานสากล และเป็นการดำเนินงานที่ไม่แสวงหากำไร

และ ส.บช. บริหารงานโดยคณะกรรมการสมาคมที่มีอำนาจและหน้าที่ ดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์แห่งข้อบังคับสมาคมดังนี้

- ส่งเสริมความสามัคคีและผดุงเกียรติของสมาชิก
- ส่งเสริมเผยแพร่และแลกเปลี่ยนความรู้ทางการบัญชีและวิชาการอื่นๆ
- ส่งเสริมวิชาชีพทางการบัญชีให้มีมาตรฐาน
- ให้ความช่วยเหลือและอนุเคราะห์แก่บรรดาสมาชิกของสมาคม
- ให้ความร่วมมือและส่งเสริมกิจกรรมสาธารณประโยชน์ทั่วไป (ทั้งนี้ไม่

เกี่ยวข้องกับการเมือง)

3. **คณะกรรมการสมาคม** คณะกรรมการสมาคม ประกอบด้วย ผู้ทรงคุณวุฒิทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นสมาชิกสามัญของสมาคมจำนวนไม่เกิน 21 ท่าน ดำรงตำแหน่ง นายกสมาคม อุปนายกสมาคม 3 ท่าน เลขานุการ เภรัญญิก สารานิชกร นายทะเบียน ปฏิคม ประชาสัมพันธ์ และกรรมการอื่นอีกไม่เกิน 11 ท่าน

นายกสมาคม ได้รับการเลือกตั้งจากที่ประชุมใหญ่สามัญสมาชิกประจำปี ส่วนอุปนายกสมาคมและกรรมการท่านอื่น นายกสมาคมพิจารณาแต่งตั้งจากสมาชิกสามัญของสมาคม

⁶⁴ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับรวมเล่ม (ปรับปรุง พ.ศ. 2546) เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด, 2546), หน้า 1-6.

4. คณะกรรมการกลุ่มต่าง ๆ ซึ่งมีคณะกรรมการกลุ่มหนึ่งที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการออกมาตรฐานการบัญชี คือ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี⁶⁵ ซึ่งคณะกรรมการนี้มีขอบเขตหน้าที่รับผิดชอบและแผนงานหลักตาม โครงการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีไทยให้ทันสมัย มีคุณภาพทัดเทียมมาตรฐานการบัญชีของสากล ให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้น หรือตามความต้องการของหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแล หรือตามพัฒนาการของมาตรฐานการบัญชีที่เป็นสากล โดยคณะกรรมการนี้อยู่ภายใต้คณะกรรมการวิชาการและปฏิบัติการ⁶⁶

5. สมาชิกสมาคม

สมาชิกสามัญต้องเป็นผู้ได้รับปริญญาทางการบัญชีหรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่งคณะกรรมการสมาคมเทียบว่าไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเป็นผู้ได้รับปริญญาบัตรไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีที่มีการศึกษาวิชาการบัญชี ซึ่งคณะกรรมการสมาคมเห็นสมควรให้เป็นสมาชิกสามัญได้ หรือเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และมีสัญชาติไทยตามกฎหมาย

สมาชิกกิจกรรมทางวิชาการ ประเภทบุคคล ต้องเป็นผู้สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าอนุปริญญาทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูงทางการบัญชีหรือเทียบเท่าที่เคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่า 3 ปี ณ วันที่ยื่นคำขอสมัคร หรือเป็นผู้ได้รับปริญญาตรีอื่นและปฏิบัติงานในสำนักงานบัญชี หรือสำนักงานสอบบัญชีมาแล้วไม่น้อยกว่า 1 ปี ณ วันที่ยื่นคำขอ

สมาชิกกิจกรรมทางวิชาการ ประเภทสถาบัน ต้องเป็นส่วนราชการ หน่วยงานของรัฐบาลบันการศึกษา นิติบุคคล หรือสถาบันอื่นที่ได้จดทะเบียนตามกฎหมาย

6. สาขาของสมาคม สมาคมมีสาขา จำนวน 9 แห่ง ได้แก่ จังหวัดสงขลา จังหวัดสุราษฎร์ธานี จังหวัดเชียงใหม่ จังหวัดชลบุรี จังหวัดนครราชสีมา จังหวัดขอนแก่น จังหวัดภูเก็ตจังหวัดนครสวรรค์และจังหวัดอุบลราชธานี

7. เป้าหมาย สมาคมจะเป็นองค์กรอิสระที่กำกับวิชาชีพให้มีศักยภาพในการสร้างความเป็นปึกแผ่น ขยายบริการ พัฒนาเทคโนโลยี สนับสนุนด้านวิชาการ เผยแพร่ความรู้ สร้างความเชื่อมั่นในคุณภาพ และคุณธรรม มาตรฐานและจรรยาบรรณแห่งวิชาชีพ

8. นโยบายการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ตามประกาศสมาคมฉบับที่ 010/2540-2542 เรื่อง นโยบายการกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทย ได้กล่าวถึง การที่สมาคม

⁶⁵ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, รายงานประจำปี พ.ศ. 2546 – 2547 (ม.ป.ท., ม.ป.ป.), หน้า 81.

⁶⁶ “คณะกรรมการวิชาการและปฏิบัติการ.” 2547. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา <http://www.icaat.or.th/academic/index.html> (8 ตุลาคม 2547)

๔ ได้ทำการปรับปรุงและพัฒนามาตรฐานการบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยมีความเป็นสากลและสนองตอบต่อสภาพแวดล้อม และการพัฒนาการทางธุรกิจของประเทศและของโลกที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว จุดมุ่งหมายคือต้องการให้รายงานทางการของธุรกิจไทยเป็นที่น่าเชื่อถือและเป็นประโยชน์สำหรับผู้ใ้ทุกฝ่าย

และในการกำหนดมาตรฐานการบัญชานั้น จะอิงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย และทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยที่กำหนดขึ้นจะมีความสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ซึ่งถ้ามาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศไม่ได้กำหนดไว้ ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยก็จะสามารถนำมาตรฐานการบัญชีของสถาบันอื่นมาพิจารณาประกอบการกำหนดเป็นมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยได้

2) คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หรือ ก.บช. (The Board of Supervision of Auditing Practices)

1. การจัดตั้ง จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505
2. บทบาทของ ก.บช.
 - เกี่ยวข้องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
 - การจัดอบรมและสัมมนาผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อชี้แจงและทำความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมาย หลักเกณฑ์ ข้อบังคับและแนวทางปฏิบัติ
 - การให้ความร่วมมือและประสานงานกับสถาบันวิชาชีพในการจัดประชุม สัมมนาและอบรมแก่ผู้ประกอบวิชาชีพและผู้สนใจอื่นๆ

3) ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (The Stock Exchange of Thailand - SET)

1. การจัดตั้ง ได้ก่อตั้งเมื่อวันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2518
2. หน้าที่ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลและตรวจสอบบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และการปฏิบัติงานของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี ได้แก่ ข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง การจัดทำและส่งงบการเงิน และการรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียน (ฉบับที่ 1) พ.ศ. 2542 ซึ่งใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 18 พฤษภาคม พ.ศ. 2542 เป็นต้นไป

4) คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ หรือ ก.ล.ต. (The Securities and Exchange Commission, Thailand - SEC)

1. การจัดตั้ง ได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2535 โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้

- ปรับปรุงระบบและโครงสร้างกำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุนของประเทศ โดยกำหนดให้มีคณะกรรมการ ก.ล.ต. และสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. เพื่อเป็นองค์กรเฉพาะ โดยมีหน้าที่ในการกำกับดูแลและพัฒนาตลาดทุนของประเทศ

- ส่งเสริมการระดมทุนโดยตรง โดยการออกและเสนอขายหลักทรัพย์ประเภทต่าง ๆ ซึ่งได้แก่ ตราสารทุน ตราสารหนี้ หรือตราสารกึ่งหนี้ กึ่งทุน

- ให้ความคุ้มครองแก่นักลงทุนและป้องกันการกระทำอันไม่เป็นธรรม

- สนับสนุนการพัฒนาธุรกิจหลักทรัพย์และตลาดทุน

2. หน้าที่ของคณะกรรมการ ก.ล.ต. มีหน้าที่วางนโยบาย ส่งเสริมและพัฒนา ตลอดจนกำกับดูแลในเรื่องหลักทรัพย์ ธุรกิจหลักทรัพย์ ตลาดหลักทรัพย์ ศูนย์ซื้อขายหลักทรัพย์ และธุรกิจที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการออกระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่ง หรือข้อกำหนดต่าง ๆ และการปฏิบัติงานของคณะกรรมการ ก.ล.ต. ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีได้แก่

- พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

- ประกาศที่ สธ 22/2540 กำหนดแบบงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนของบริษัทหลักทรัพย์

- ประกาศที่ กจ 40/2540 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการรายงาน การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์

- ประกาศที่ กจ 18/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการรายงาน การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์

5) ธนาคารแห่งประเทศไทย (The Bank of Thailand - BOT)

1. การจัดตั้ง รัฐบาลไทยได้เปลี่ยนฐานะของสำนักงานธนาคารชาติไทยให้เป็นธนาคารกลาง โดยตราพระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทย เมื่อวันที่ 28 เมษายน พ.ศ. 2485 กำหนดให้ธนาคารแห่งประเทศไทยเป็นนิติบุคคล ทำหน้าที่เกี่ยวกับกิจการของธนาคารกลาง ธนาคารแห่งประเทศไทยได้เปิดดำเนินการเมื่อวันที่ 10 ธันวาคม 2485

2. มีหน้าที่ โดยหน้าที่หลักของธนาคารแห่งประเทศไทย ประกอบด้วย⁶⁷

- งานด้านนโยบายการเงิน (Monetary Policy)
- งานด้านกำกับตรวจสอบสถาบันการเงิน (Financial Institutions Supervision and Examination)
- งานกิจการธนบัตร และระบบการชำระเงิน (Note Issue and Circulation and Payment Systems) ซึ่งจะระบุเพิ่มเติมไว้ในพระราชบัญญัติธนาคารแห่งประเทศไทยฉบับใหม่ และหน้าที่อื่นซึ่งเกี่ยวกับการควบคุมธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยกำหนด

6) กรมสรรพากร (The Department of Revenue)

1. การจัดตั้ง เริ่มจัดตั้งเป็นหอรัษฎากรพิพัฒน์ขึ้นในปี พ.ศ. 2416⁶⁸ หลังจากนั้น พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ทรงมีพระราชดำริเห็นชอบด้วย จึงได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ยกกรมสรรพากรนอก มาขึ้นกระทรวงมหาดไทย เมื่อเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2442⁶⁹
2. มีหน้าที่⁷⁰ ในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกรมสรรพากรมีวัตถุประสงค์ในการควบคุมการบัญชีและการสอบบัญชีดังนี้
 - เพื่อให้มีการบันทึกรายได้และรายจ่ายตามความเป็นจริง
 - เพื่ออาศัยข้อเท็จจริงตามที่ปรากฏในสมุดบัญชีเป็นข้อมูลในการจัดเก็บภาษีอากร
 - เพื่อความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากร
 - และยังมีหน้าที่ควบคุมเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากร

⁶⁷ "คำอธิบาย โครงสร้างองค์กร." 2547 [ออนไลน์] แหล่งที่มา <http://www.bot.or.th/bothomepage/BankAtWork/AboutBOT/Organize/Explanation/Explain.htm> (23 กันยายน 2547).

⁶⁸ "ประวัติการจัดตั้งและจัดแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร." 2547 [ออนไลน์] แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th/publish/327.0.html> (7 กันยายน 2547).

⁶⁹ "การจัดตั้งกรมสรรพากร." 2547 [ออนไลน์] แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th/publish/3461.0.html> (23 กันยายน 2547).

⁷⁰ เมฆากุล เกียรติกระชาย และ ศิลปพร ศรีจันทพร, *ทฤษฎีบัญชี พิมพ์ครั้งที่ 9* (กรุงเทพฯ : บริษัท Text and Journal Publication จำกัด, 2544), หน้า 29.

7) กรมพัฒนาธุรกิจการค้า (The Department of Business Development – DBD)⁷¹

1. การจัดตั้ง กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เป็นกรมที่ได้เปลี่ยนชื่อมาจากกรมเดิม คือ “กรมทะเบียนการค้า” ตามผลการปฏิรูปราชการครั้งใหญ่ ที่ใช้บังคับมาตั้งแต่วันที่ 3 ตุลาคม 2545 ตามที่บัญญัติไว้ใน พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2545 และพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2545

2. มีหน้าที่ โดยหน้าที่ของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ภายหลังจากมีปรับปรุงระบบราชการจากกรมทะเบียนการค้า มีดังนี้

- งานด้านจดทะเบียนธุรกิจ การกำกับดูแลธุรกิจและการให้บริการธุรกิจ
- งานด้านการส่งเสริมและพัฒนาธุรกิจ งานจดทะเบียนและงานส่งเสริมสมาคมการค้าและหอการค้า
- งานด้านส่งเสริมธุรกิจ บริการและพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

2.5 การพัฒนามาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย

หน่วยงานหลักที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการพัฒนามาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยคือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย โดยในขณะนี้มีมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย (Thai Accounting Standards - TAS) ที่ประกาศใช้แล้ว มีจำนวน 35 ฉบับ และการพัฒนามาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยตั้งแต่ปี พ.ศ. 2543 จนถึง ปี พ.ศ. 2547 มีดังนี้

ปี พ.ศ. 2543

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand - ICAAT) ได้ออก⁷²มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย (TAS) จำนวน 10 ฉบับ ได้แก่ TAS 41 เรื่องงบการเงินระหว่างกาล TAS 42 เรื่องการบัญชีสำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน TAS 43 เรื่องการรวมธุรกิจ TAS 44 เรื่องงบการเงินรวม และการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย TAS 45 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม TAS 46 เรื่องรายงานทางการเงินเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า TAS 47 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน TAS 48 เรื่องการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน TAS 49 เรื่องสัญญาก่อสร้าง TAS 50 เรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และได้ออกการตีความมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย (Thai Accounting

⁷¹ “ประวัติกรมพัฒนาธุรกิจการค้า.” 2547 [ออนไลน์] แหล่งที่มา

<http://www.dbd.go.th/thai/history.phtml?head=151> (23 กันยายน 2547)

⁷² “COUNTRY UPDATES : THAILAND.” 2004. [Online]. Available

<http://www.iasplus.com/country/thailand.htm> (6 July 2004)

Standard Interpretations – TASI) จำนวน 4 ฉบับ ได้แก่ TASI 1 เรื่องสินทรัพย์ที่ถูกหนีโอนให้เพื่อชำระหนี้ TASI 2 เรื่องงบการเงินรวม – บริษัทย่อยที่เป็นกิจการเฉพาะกิจ TASI 3 เรื่องเครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่ออกโดยสถาบันการเงิน TASI 4 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ – รายจ่ายที่กิจการในขั้นพัฒนาและกิจการที่พัฒนาแล้วบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์

หลังจากนี้ ได้มีการออกพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 แทนประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องบางประการในประกาศปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ที่ไม่สอดคล้องกับความก้าวหน้าทางการบัญชีและการจัดทำบัญชีในปัจจุบัน และไม่สอดคล้องกับหลักปฏิบัติที่เป็นสากล โดยตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 มาตรา 43 กำหนดว่าระหว่างที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่กฎหมายกำหนด ให้ถือว่ามาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้มีมติให้ประกาศใช้แล้ว เป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

ซึ่งตามประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 42 (พ.ศ. 2543) เรื่อง มาตรฐานการบัญชี⁷³ นั้น ได้กล่าวถึงการที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี (ก.บช.) ได้มีมติให้ประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดย ICAAT จำนวน 33 ฉบับ ประกอบด้วยแม่บทการบัญชี 1 ฉบับ มาตรฐานการบัญชี 28 ฉบับ และการตีความมาตรฐานการบัญชี 4 ฉบับ เป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 โดยมีบัญชีรายชื่อและสาระสำคัญของมาตรฐานการบัญชีแต่ละเรื่องดังนี้ คือ แม่บทการบัญชี TAS 7 เรื่องการบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ – ทางด้านผู้ให้เช่าซื้อ TAS 8 เรื่องการบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา TAS 11 เรื่องหนี้สงสัยจะสูญและหนี้สูญ TAS 14 เรื่องการบัญชีสำหรับการวิจัยและพัฒนา TAS 21 เรื่องเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้น ในภายหลังและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน TAS 24 เรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน TAS 25 เรื่องงบกระแสเงินสด TAS 26 เรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ TAS 27 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธนาคารและสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกัน TAS 29 เรื่องการบัญชีสำหรับสัญญาเช่าระยะยาว TAS 30 เรื่องผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ TAS 31 เรื่องสินค้าคงเหลือ TAS 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ TAS 33 เรื่องต้นทุนการกู้ยืม TAS 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน TAS 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ TAS 37 การรับรู้รายได้ TAS 38 เรื่องกำไรต่อหุ้น TAS 39 เรื่องกำไรหรือขาดทุนสุทธิสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญและการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี TAS 40 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน TAS 41 เรื่องงบการเงินระหว่างกาล TAS 42 เรื่องการบัญชี

⁷³ “ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 42 (พ.ศ. 2543) เรื่อง มาตรฐานการบัญชี.” 2547. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.dbd.go.th/thai/law/acc2543_annouce_c01.phtml (9 ตุลาคม 2547)

สำหรับกิจการที่ดำเนินธุรกิจเฉพาะด้านการลงทุน TAS 43 เรื่องการรวมธุรกิจ TAS 44 เรื่องงบการเงินและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย TAS 45 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม TAS 46 เรื่องรายงานทางการเงินเกี่ยวกับส่วนได้เสียในการร่วมค้า TAS 47 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และ TAS 48 เรื่องการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล สำหรับเครื่องมือทางการเงิน และมีการตีความมาตรฐานการบัญชีแต่ละเรื่องดังนี้ คือ TASI 1 เรื่องสินทรัพย์ที่ลูกหนี้โอนให้เพื่อชำระหนี้ TASI 2 เรื่องงบการเงินรวม – บริษัทย่อยที่เป็นกิจการเฉพาะกิจ TASI 3 เรื่องเครื่องมือทางการเงินแบบผสมที่ออกโดยสถาบันการเงิน และ TASI 4 เรื่องการค้ำของสินทรัพย์ – รายจ่ายที่กิจการในขั้นพัฒนาและกิจการที่พัฒนาแล้วบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์

ปี พ.ศ. 2544

ICAAT ได้ออก TAS ฉบับใหม่ จำนวน 7 ฉบับ ได้แก่ TAS 50 เรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน TAS 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน TAS 52 เรื่องเหตุการณ์หลังวันที่ในงบดุล TAS 53 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น TAS 54 เรื่องการดำเนินงานที่ยกเลิก TAS 55 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล และ TAS 56 เรื่องการบัญชีเกี่ยวกับภาษีเงินได้ และได้ ออก TASI จำนวน 4 ฉบับ ได้แก่ TASI 5 เรื่องการจัดประเภทเครื่องมือทางการเงิน – เงื่อนไขการรับหรือจ่ายชำระที่ขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง TASI 6 เรื่องกิจการที่ควบคุมร่วมกัน – การโอนสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน TASI 7 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ – การชดเชยที่ได้รับจากการค้ำหรือสูญหาย และ TASI 8 เรื่องสิ่งจูงใจสำหรับสัญญาเช่าดำเนินงาน

ปี พ.ศ. 2545

คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ได้ออกประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 47 (พ.ศ. 2545) เรื่อง การยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี ซึ่งได้ยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชีกับธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) โดยแบ่งเป็น 2 ส่วน ดังนี้⁷⁴ คือ

1. ในกรณีที่ธุรกิจเป็นบริษัทที่ได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ ประเภทการเป็นนายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ การค้าหลักทรัพย์ การจัดจำหน่ายหลักทรัพย์ การจัดการกองทุนรวม การจัดการกองทุนส่วนบุคคล และการให้สินเชื่อเพื่อธุรกิจหลักทรัพย์ ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้เป็นบริษัทมหาชนจำกัดและมีได้เป็นสถาบันการเงินที่จัดตั้งตามกฎหมายอื่นให้ได้รับการยกเว้นการ

⁷⁴ “ประกาศ ก.บช. ฉบับที่ 47 (พ.ศ. 2545) เรื่อง การยกเว้นการบังคับใช้มาตรฐานการบัญชี.” 2547. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.dbd.go.th/thai/law/annkbch_47.htm (9 ตุลาคม 2547)

บังคับใช้มาตรฐานการบัญชี จำนวน 2 ฉบับ คือ TAS 24 เรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน และ TAS 47 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

2. ในกรณีที่มิใช่ธุรกิจตาม 1. ให้ได้รับการยกเว้นการบังคับใช้ TAS จำนวน 7 ฉบับ คือ TAS 24 เรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน TAS 25 เรื่องงบกระแสเงินสด TAS 36 เรื่องการค้ำค่าของสินทรัพย์ TAS 44 เรื่องงบการเงินรวมและการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทย่อย TAS 45 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในบริษัทร่วม TAS 47 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และ TAS 48 เรื่องการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน

และในปี พ.ศ. 2545 นี้ ก.บข. ได้มีมติในการประชุมให้ใช้มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดย ICAAT เป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 จำนวน 2 ฉบับ⁷⁵ ได้แก่ TAS 34 เรื่องการบัญชีสำหรับการปรับ โครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา และ TAS 49 เรื่องสัญญาก่อสร้าง

ปี พ.ศ. 2546 และ 2547

ICAAT ได้ยกเลิก TASI 1 เรื่องสินทรัพย์ที่ลูกหนี้ โอนให้เพื่อชำระหนี้ และกำหนดให้ใช้ TASI 9 เรื่องสินทรัพย์ที่ลูกหนี้ โอนให้เพื่อชำระหนี้แทน ซึ่ง ก.บข. ได้มีมติในการประชุมให้ยกเลิก TASI 1 ดังกล่าว และให้ใช้ TASI 9 ดังกล่าว เพื่อเป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 แทน ตามที่ประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 51 (พ.ศ. 2546) เรื่อง การตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ที่ลูกหนี้ โอนให้เพื่อชำระหนี้⁷⁶

และผลการปฏิบัติงานของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของ ICAAT ในช่วงปี พ.ศ. 2546 ถึง ปี พ.ศ. 2547 ได้แบ่งเป็น 5 ส่วนดังนี้⁷⁷

1. ทบทวนการแก้ไข TAS ที่ ICAAT ได้ประกาศใช้แล้ว

▪ TAS ที่ ICAAT ขอทบทวนใหม่ก่อนการประกาศใช้ ซึ่งผ่านการอนุมัติของคณะกรรมการ ก.บข. และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ได้แก่ TAS 52 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน TAS 53 เรื่อง ประมวลการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและ

⁷⁵ "ประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 48 (พ.ศ. 2545) เรื่อง มาตรฐานการบัญชี." 2547. [ระบบออนไลน์].

แหล่งที่มา http://www.dbd.go.th/thai/law/annkbch_48.htm (9 ตุลาคม 2547)

⁷⁶ "ประกาศ ก.บข. ฉบับที่ 51 (พ.ศ. 2546) เรื่อง การตีความมาตรฐานการบัญชี เรื่อง สินทรัพย์ที่ลูกหนี้ โอนให้เพื่อชำระหนี้." 2547. [ระบบออนไลน์]. แหล่งที่มา http://www.dbd.go.th/thai/law/exam_announce_b04.phtml (9 ตุลาคม 2547)

⁷⁷ "ผลการปฏิบัติงานของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี." 2547 [ออนไลน์] แหล่งที่มา <http://www.icaat.or.th/pdf/1.07.47/ผลการปฏิบัติงานTAS260647.pdf> (10 ตุลาคม 2547)

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และ TAS 54 เรื่องการดำเนินงานที่ยกเลิก (ใช้บังคับกับบริษัทมหาชน บริษัทย่อยและบริษัทร่วมของบริษัทมหาชนเท่านั้น) ซึ่งมาตรฐานการบัญชีทั้ง 3 ฉบับ จะมีผลบังคับใช้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2548 เป็นต้นไป

- TAS ที่ ICAAT ขอทบทวนใหม่ก่อนการประกาศใช้ ซึ่งอยู่ระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการ ก.บข. คือ TAS ฉบับที่ 55 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความช่วยเหลือจากรัฐบาล

- TAS ที่มีการปรับปรุงให้เป็นไปตาม IAS ซึ่งอยู่ระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการ ก.บข. ได้แก่ TAS 24 เรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงิน TAS 25 เรื่องงบกระแสเงินสด TAS 27 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธนาคารและสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกัน TAS 33 เรื่องต้นทุนการกู้ยืม TAS 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ TAS 37 เรื่องการรับรู้รายได้ TAS 41 เรื่องงบการเงินระหว่างกาล TAS 43 เรื่องการรวมธุรกิจ TAS 49 เรื่องสัญญาก่อสร้าง

- TAS ที่อยู่ระหว่างการปรับปรุงของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ได้แก่ TAS 40 เรื่องการบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน และ TAS 56 เรื่องภาษีเงินได้

2. การศึกษาและจัดทำ TAS

- TAS ฉบับใหม่ที่อยู่ระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการ ก.บข. คือ TAS 57 เรื่องการบัญชีเกษตรกรรม

- TAS ฉบับใหม่ที่อยู่ระหว่างการดำเนินการของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ได้แก่ ร่างมาตรฐานการบัญชี เรื่องอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน เรื่องผลประโยชน์ตอบแทนพนักงาน เรื่องการบัญชีและการรายงานสำหรับ โครงการบำเหน็จและบำนาญ และเรื่องการรับรู้และการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน

3. การศึกษาและจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชี

- แนวปฏิบัติทางการบัญชีที่ดำเนินการเสร็จแล้วและเสนอคณะกรรมการ ก.บข. เพื่อทราบแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลตอบแทนพนักงานในลักษณะตราสารทุน และแนวปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการข้ม การให้ข้ม หลักทรัพย์ และการขายชอร์ต (ร่วมกันสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์)

- แนวปฏิบัติทางการบัญชีที่อยู่ระหว่างการดำเนินการของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ได้แก่ ร่างแนวปฏิบัติทางการบัญชี เรื่องการบัญชีสำหรับตราสารอนุพันธ์ เรื่องการบัญชีสำหรับตราสารอนุพันธ์แฝง (Embedded Derivative) เรื่องการบัญชีสำหรับตราสารสัญญาซื้อขายล่วงหน้าสำหรับสินค้าเกษตร (ร่วมกับตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย) เรื่องการบัญชี

สำหรับตราสารสัญญาซื้อขายล่วงหน้าอ้างอิงกับพันธบัตรรัฐบาล (ร่วมกันตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย) เรื่องธุรกรรมการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ และเรื่องการจัดหุ้นสามัญเป็นผล

4. การปรับปรุง TAS ให้ตรงตาม International Accounting Standards ที่มีการแก้ไขใหม่ในเดือนธันวาคม 2546 และเดือนมีนาคม 2547

- TAS 29 เรื่องสัญญาเช่า TAS 30 เรื่องผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ TAS 31 เรื่องสินค้างเหลือ TAS 32 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ TAS 35 เรื่องการนำเสนองบการเงิน TAS 38 เรื่องกำไรต่อหุ้น TAS 39 เรื่องนโยบายบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด TAS 44 เรื่องเงินลงทุนในบริษัทร่วม TAS 46 เรื่องส่วนได้เสียในกิจการร่วมค้า TAS 47 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน TAS 48 เรื่องการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน และ TAS 51 เรื่องสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

5. ประเด็นสรุปของ TAS ที่มีการปรับปรุงให้เป็นไปตาม IAS (อยู่ระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการ ก.บข.) ได้แก่ แม่บทการบัญชีโดยการแก้ไขถ้อยคำหรือปรับรูปแบบให้ตรงตาม IAS TAS 24 เรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน TAS 25 เรื่องงบกระแสเงินสด TAS 27 เรื่องการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของธนาคารฯ TAS 33 เรื่องต้นทุนการกู้ยืม (ซึ่งได้ยกเลิกข้อกำหนดที่กำหนดให้กิจการที่มีการกู้ยืมเงินจากต่างประเทศสามารถนำต้นทุนการกู้ยืม (รวมผลกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนแล้ว) มารวมเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ได้ไม่เกินจำนวนต้นทุนดอกเบี้ยที่ผู้กู้พึงต้องจ่ายหากสมมติว่ากู้ยืมเงินเป็นบาทที่มีเงื่อนไขคล้ายคลึงกัน และได้ยกเลิกข้อกำหนดที่กำหนดให้กิจการที่มีการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อที่ดินและก่อสร้างอาคาร ต้องนำต้นทุนการกู้ยืมที่เกิดขึ้นไปรวมเป็นต้นทุนของอาคาร) TAS 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (ซึ่งได้ยกเลิกการด้อยค่าของลูกหนี้ที่มีปัญหาซึ่งการชำระหนี้ขึ้นอยู่กับหลักประกันเป็นสำคัญ เนื่องจาก TAS 34 เรื่องการบัญชีสำหรับการปรับโครงสร้างหนี้ที่มีปัญหา (ปรับปรุง 2545) ได้ครอบคลุมถึงประเด็นดังกล่าวแล้ว และได้ยกเลิกการด้อยค่าของเงินลงทุนทั่วไป โดยนำไปกล่าวไว้ใน TAS 40 เรื่อง การบัญชีสำหรับเงินลงทุนในตราสารหนี้และตราสารทุน) TAS 37 เรื่องการรับรู้รายได้ TAS 41 เรื่องงบการเงินระหว่างกาล TAS 43 เรื่องการรวมธุรกิจ TAS 49 เรื่องสัญญาก่อสร้าง

อีกทั้ง พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้ผ่านมติเห็นชอบจากรัฐสภาแล้ว เมื่อวันที่ 25 สิงหาคม พ.ศ. 2547 และขณะนี้อยู่ระหว่างการรอคณะรัฐมนตรีทูลเกล้าฯ ถวายเพื่อลงพระปรมาภิไธย และมีประกาศในราชกิจจานุเบกษา ให้มีผลบังคับใช้ต่อไป โดยพระราชบัญญัติ

วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้มีการจัดตั้ง “สภาวิชาชีพบัญชี” ขึ้น เพื่อเป็นศูนย์รวมแห่งความเป็นเอกภาพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกด้าน

ซึ่งในปัจจุบันนี้มีมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้ จำนวน 35 ฉบับ

2.6 มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย

1) มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย เรื่อง แม่บทการบัญชี⁷⁸

1. การรับรู้ การรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินของ TAS ประกอบด้วยเงื่อนไขสำคัญ 2 ข้อ ได้แก่ 1. มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแผนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการ และรายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

2. การวัดมูลค่า เกณฑ์ในการวัดค่าตาม TAS ฉบับนี้ ได้มีเกณฑ์การวัดมูลค่าอยู่ 4 เกณฑ์ ได้แก่ ราคาทุนเดิม ราคาทุนปัจจุบัน มูลค่าที่จะได้รับและมูลค่าปัจจุบัน

3. การเปิดเผยข้อมูล องค์ประกอบของงบการเงินประกอบด้วย สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย

ซึ่งองค์ประกอบเหล่านี้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงต่อการวัดมูลค่าของฐานะทางการเงินในงบดุล คือ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ และองค์ประกอบเหล่านี้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงต่อการวัดมูลค่าของผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน คือ รายได้และค่าใช้จ่าย นอกจากงบการเงินดังกล่าวแล้วแม่บทการบัญชีของประเทศไทยฉบับนี้ ยังได้กำหนดให้สามารถจัดทำงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน ซึ่งเป็นการสะท้อนถึงองค์ประกอบในงบกำไรขาดทุนและงบดุลได้อีกด้วย

ทั้งนี้ ในการแสดงผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน ได้จัดประเภทตามลักษณะของธุรกิจ

2) มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ⁷⁹

1. การรับรู้สินค้านคงเหลือ สินค้านคงเหลือ หมายถึง สินทรัพย์ใดที่ตรงกับเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

⁷⁸ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับรวมเล่ม (ปรับปรุง พ.ศ. 2546) เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: บริษัท พี.เอ.ลิฟวิ่ง จำกัด, 2546), หน้า 32, 40 และ 43-44.

⁷⁹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับรวมเล่ม (ปรับปรุง พ.ศ. 2546) เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: บริษัท พี.เอ.ลิฟวิ่ง จำกัด, 2546), หน้า 318, 322 และ 325.

- มีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจ โดยปกติ หรือ
- อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป หรือ
- มีไว้เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

2. การวัดมูลค่า ได้แบ่งเป็น 3 ส่วนดังนี้

- การตีราคาสินค้าคงเหลือ สินค้าคงเหลือควรถูกตีราคาตามราคาทุนและมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า
- ต้นทุนสินค้าคงเหลือ ต้นทุนสินค้าคงเหลือ ประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อ ในการแปลงสภาพและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน
- การคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ วิธีในการคำนวณต้นทุนสินค้าคงเหลือ มี 6 วิธี ได้แก่ วิธีราคาเจาะจง วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก วิธีเข้าก่อนออกก่อน วิธีเข้าหลังออกก่อน วิธีต้นทุนมาตรฐานและวิธีราคาขายปลีก

3. การเปิดเผยข้อมูล ในงบการเงินควรเปิดเผยดังนี้

- นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือและวิธีที่ใช้คำนวณราคา
- ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือแต่ละประเภทที่จำแนกอย่างเหมาะสมในแต่ละกิจการและราคาตามบัญชีรวม
- ราคาตามบัญชีรวมของสินค้าคงเหลือที่แสดงในราคามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
- มูลค่าสินค้าที่ปรับเพิ่มขึ้นจากราคาที่เคยลดลง
- เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ทำให้ราคาสินค้ากลับเพิ่มขึ้น
- ราคาตามบัญชีของสินค้าคงเหลือที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

โดยทั่วไปสินค้าคงเหลือจะถูกจัดประเภทเป็นสินค้าสำเร็จรูป สินค้าระหว่างทำ วัตถุดิบและวัสดุการผลิต

ถ้าสินค้าคงเหลือได้ตีราคาสินค้าโดยใช้วิธีเข้าหลังออกก่อน งบการเงินควรจะเปิดเผยผลต่างระหว่างมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ในงบดุลและมูลค่าหนึ่งในสองมูลค่านี้

- มูลค่าตามราคาทุนที่คำนวณ โดยวิธีเข้าก่อนออกก่อนหรือวิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า หรือ
- มูลค่าตามราคาต้นทุนปัจจุบัน ณ วันที่ในงบดุลหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

3) มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์⁸⁰

1. การรับรู้ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หมายถึง สินทรัพย์ที่มีตัวตน ซึ่งตรงกับเงื่อนไขดังต่อไปนี้ทุกข้อ

▪ กิจกรรมมีไว้เพื่อใช้ประโยชน์ในการผลิต เพื่อใช้ในการจำหน่ายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อให้เช่าหรือเพื่อใช้ในการบริหารงาน

▪ กิจกรรมคาดว่าจะใช้ประโยชน์มากกว่าหนึ่งรอบปีบัญชี และรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์นี้ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์เมื่อตรงตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้ทุกข้อ คือ มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแผนที่รายการนั้นจะให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการในอนาคต และกิจการสามารถกำหนดราคาทุนของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล

ซึ่งให้นำเงื่อนไขของการรับรู้รายการดังกล่าวทั้ง 2 ข้อ มาประยุกต์ใช้ตามสภาพแวดล้อมหรือลักษณะเฉพาะของธุรกิจ

2. การวัดมูลค่า ได้แบ่งเป็น 3 ส่วนดังนี้

▪ การวัดมูลค่าเริ่มแรก กิจการต้องบันทึกมูลค่าเริ่มแรกของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์โดยใช้ราคาทุน โดยกำหนดให้ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันทั้งสินทรัพย์ที่ได้มา (รวมถึงได้รับมาจากการแลกเปลี่ยน) และสินทรัพย์ที่สร้างขึ้นเพื่อใช้เอง

ราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวประกอบด้วยราคาซื้อรวมภาษีนำเข้า ภาษีซื้อที่เรียกคืนไม่ได้ และต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้ได้ตามประสงค์ ส่วนลดการค้าต่าง ๆ และค่าภาษีที่จะได้รับคืนต้องนำมาหักจากราคาซื้อ ตัวอย่างของต้นทุนทางตรงอื่นๆ ที่เกี่ยวกับการจัดหาสินทรัพย์ ได้แก่

- ต้นทุนการเตรียมสถานที่
- ต้นทุนการขนส่งเริ่มแรกและการเก็บรักษา
- ต้นทุนการติดตั้ง
- ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เช่น ค่าจ้างสถาปนิกค่าจ้างวิศวกร
- ประมาณการรายจ่ายในการซื้อหรือขน ไปทิ้ง และการบูรณะสถานที่

ภายหลังการเลิกใช้สินทรัพย์

ส่วนสิทธิการใช้ที่ดินควรถูกรับรู้เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

⁸⁰ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับรวมเล่ม (ปรับปรุง พ.ศ. 2546) เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: บริษัท พี.เอ.ลิฟวิ่ง จำกัด, 2546), หน้า 340, 341, 343, 345-347, 349-350 และ 353-354.

อีกทั้งในเรื่องของดอกเบี้ยจ่าย โดยเมื่อระยะเวลาการชำระที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ นานเกินกว่าระยะเวลาที่ผู้ขายให้สินเชื่อกับปกติ กิจการต้องบันทึกที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วยมูลค่าที่เทียบเท่ากับการซื้อด้วยเงินสด ผลต่างระหว่างราคาเงินสดและราคาที่ต้องชำระจริงให้ตัดเป็นดอกเบี้ยจ่ายตลอดอายุของการได้สินเชื่อนั้น เว้นแต่ดอกเบี้ยนั้นจะสามารถนำมารวมเป็นราคาทุนสินทรัพย์ตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง ต้นทุนการกู้ยืม

และในส่วนของการใช้จ่ายเกี่ยวกับการบริหารและค่าใช้จ่ายทั่วไปอื่น ๆ ไม่ถือเป็นราคาทุนของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เว้นแต่ค่าใช้จ่ายนั้นจะเกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินทรัพย์หรือเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อทำให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งาน ในทำนองเดียวกันค่าใช้จ่ายในการเริ่มเดินเครื่องจักรหรือค่าใช้จ่ายในการเตรียมการผลิตอื่น ไม่ถือเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ เว้นแต่กิจการจำเป็นต้องจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวเพื่อให้สินทรัพย์นั้นอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ ส่วนผลขาดทุนเริ่มแรกจากการดำเนินงานที่เกิดขึ้นก่อนที่สินทรัพย์จะสามารถปฏิบัติงานได้ตามแผนที่กำหนดไว้ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่เกิดขึ้น

ทั้งนี้ มีการกล่าวถึงการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก

- **รายจ่ายภายหลังการรับรู้เริ่มแรก** หลังจากกิจการบันทึกการขายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์แล้ว กิจการบันทึกการขายที่เกิดขึ้นในภายหลังเกี่ยวกับรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหากรายจ่ายนั้น จะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ ส่วนรายจ่ายประเภทอื่นที่เกิดขึ้นในภายหลังต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดทันที

กิจการจะบันทึกการขายเกี่ยวกับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่เกิดขึ้นในภายหลังเป็นสินทรัพย์ได้ก็ต่อเมื่อรายจ่ายนั้น ทำให้สินทรัพย์มีสภาพดีขึ้นเมื่อเทียบกับมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิม สินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตนเหล่านี้ ควรจะเพิ่มราคาตามบัญชีของสินทรัพย์เมื่อเทียบกับมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิม ตัวอย่างของการปรับปรุงสินทรัพย์ซึ่งทำให้ประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตของสินทรัพย์นั้นเพิ่มขึ้นรวมถึง

- การปรับปรุงสภาพอาคารให้มีอายุการใช้งานยาวนานขึ้นและมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น
- การยกระดับคุณภาพชิ้นส่วนของเครื่องจักรเพื่อให้ผลผลิตมีคุณภาพดีขึ้นอย่างเห็นได้ชัด
- การใช้วิธีการผลิตใหม่ๆ ที่สามารถลดต้นทุนการดำเนินงานเดิมอย่างเห็นได้ชัด

และในส่วนของค่าซ่อมแซมหรือค่าบำรุงรักษาเป็นรายจ่ายที่ทำให้รายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ สามารถให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตแก่กิจการตามมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่กิจการเคยประเมินไว้ ดังนั้น กิจการต้องบันทึกรายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิด

- ค่าเสื่อมราคาและวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา มูลค่าเสื่อมสภาพของอาคารและอุปกรณ์ต้องป็นส่วนเป็นค่าเสื่อมราคาอย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาต้องสะท้อนถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่กิจการได้รับจากการใช้สินทรัพย์ ค่าเสื่อมราคาที่เกิดขึ้นแต่ละงวดต้องรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย ยกเว้น ค่าเสื่อมราคาที่ต้องนำไปรวมเป็นราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ชนิดอื่น

การคิดค่าเสื่อมราคาเป็นการป็นส่วนมูลค่าเสื่อมสภาพของสินทรัพย์อย่างมีระบบตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์ การคิดค่าเสื่อมราคามีหลายวิธี เช่น วิธีเส้นตรง วิธียอดคงเหลือลดลงและวิธีจำนวนผลผลิต กิจการควรเลือกใช้วิธีคิดค่าเสื่อมราคาให้เหมาะกับรูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ที่คาดว่าจะได้รับ และต้องใช้อย่างสม่ำเสมอในทุกรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่รูปแบบของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นเปลี่ยนไป

3. การเปิดเผยข้อมูล กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ในงบการเงินตามประเภทของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

- เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ใช้กำหนดราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์ หากกิจการใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าที่ต่างกันสำหรับสินทรัพย์แต่ละชนิดที่จัดไว้เป็นสินทรัพย์ประเภทเดียวกัน กิจการต้องเปิดเผยราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสมของสินทรัพย์แต่ละชนิด

- วิธีการคิดค่าเสื่อมราคา
- อายุการใช้งานหรืออัตราค่าเสื่อมราคา
- ราคาตามบัญชีก่อนหักค่าเสื่อมราคาสะสม ค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ ณ วันต้นงวดและสิ้นงวด

- รายการกระทบยอดของราคาตามบัญชีระหว่างต้นงวดถึงวันสิ้นงวด นอกจากนี้กิจการต้องเปิดเผยรายการต่อไปนี้ในงบการเงิน

- จำนวนและข้อจำกัดในกรรมสิทธิ์ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ที่ใช้เป็นหลักประกันหนี้สิน

- นโยบายการบัญชีที่ใช้สำหรับประมาณการรายจ่ายในการบูรณะสถานที่หลังเลิกใช้ที่ดิน อาคารหรืออุปกรณ์

- จำนวนรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกิดขึ้นในการสร้างอาคารและอุปกรณ์
- จำนวนภาระผูกพันที่ตกลงไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ หากที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ ให้กิจการเปิดเผยรายการต่อไปนี้
 - เกณฑ์ที่ใช้ในการตีราคาสินทรัพย์
 - วันที่มีการตีราคาสินทรัพย์ใหม่
 - การตีราคาใหม่ทำโดยผู้ประเมินราคาอิสระหรือไม่
 - ลักษณะของดัชนีที่ใช้กำหนดราคาเปลี่ยนแปลง
 - ราคาตามบัญชีของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์แต่ละประเภทซึ่งควรแสดงในงบการเงิน โดยใช้ราคาก่อนการวัดมูลค่าใหม่
- ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ ซึ่งกิจการต้องแสดงให้เห็นถึงการเปลี่ยนแปลงของส่วนเกินทุนดังกล่าวในระหว่างงวดและข้อจำกัดในการแบ่งปันส่วนเกินทุนนั้นให้กับเจ้าของ

4) มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับที่ 37 เรื่อง การรับรู้รายได้⁸¹

1. การรับรู้รายได้ หมายถึง กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมปกติของกิจการ เมื่อกระแสเข้านั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ ซึ่งสามารถแบ่งการรับรู้เป็น 3 ส่วนหลักดังนี้

- รายได้จากการขายสินค้า กิจการต้องรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้
 - กิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว
 - กิจการไม่เกี่ยวข้องในการบริหารสินค้าอย่างต่อเนื่องในระดับที่เจ้าของพึงกระทำ หรือไม่ได้ควบคุมสินค้าที่ขายไปแล้วทั้งทางตรงและทางอ้อม
 - กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
 - มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

⁸¹ ตมคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับรวบรวมเล่ม (ปรับปรุง พ.ศ. 2546) เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: บริษัท พี.เอ.ลิฟวิ่ง จำกัด, 2546), หน้า 543, 545, 547 และ 549-551.

- กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนที่เกิดขึ้นหรือที่จะเกิดขึ้นอันเนื่องมาจากรายการบัญชีนั้น ได้อย่างน่าเชื่อถือ

▪ **รายได้จากการให้บริการ** กิจการต้องรับรู้รายได้จากการให้บริการเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

- กิจการสามารถวัดมูลค่าของจำนวนรายได้ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- มีความเป็นไปได้ก่อนข้างหน้าที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการบัญชีนั้น

- กิจการสามารถวัดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชี ณ วันที่ในงบดุลได้
อย่างน่าเชื่อถือ

- กิจการสามารถวัดมูลค่าของต้นทุนได้อย่างน่าเชื่อถือ ต้นทุนในที่นี้หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้วและที่จะเกิดขึ้นเพื่อให้รายการบัญชีนั้นเสร็จสมบูรณ์

▪ **รายได้จากดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล** กิจการต้องรับรู้ตามเกณฑ์ต่อไปนี้

- ดอกเบี้ย ต้องรับรู้ตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา โดยคำนึงถึงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของสินทรัพย์

- ค่าสิทธิ ต้องรับรู้ตามเกณฑ์คงค้างซึ่งเป็นไปตามเนื้อหาของข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง

- เงินปันผล ต้องรับรู้เมื่อผู้ถือหุ้นมีสิทธิได้รับเงินปันผล

และในส่วนของรายได้อื่น ใต้ให้ความหมายโดยรวมตามคำนิยามของรายได้ และในส่วนของรายได้ที่เกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่เกิดขึ้นบ่อย และไม่ใช่อะไรที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการนั้น เป็นส่วนหนึ่งของรายการพิเศษ ตาม TAS 39 เรื่อง กำไรหรือขาดทุนสำหรับงวด ข้อผิดพลาดที่สำคัญ และการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี

2. **การวัดมูลค่า** กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ โดยตามปกติแล้ว กิจการควรจะกำหนดจำนวนรายได้ตามที่กิจการตกลงกับผู้ซื้อหรือผู้ใช้สินทรัพย์ ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวนี้ เป็นมูลค่ายุติธรรมของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับสุทธิจากจำนวนส่วนลดการค้า และส่วนลดปริมาณซื้อ

3. **การเปิดเผยข้อมูล** กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังต่อไปนี้

▪ นโยบายการบัญชีที่กิจการใช้ในการรับรู้รายได้ ซึ่งรวมถึงวิธีกำหนดขั้นความสำเร็จของรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการ

▪ จำนวนรายได้ที่เป็นสาระสำคัญซึ่งรับรู้ระหว่างงวดตามประเภท ได้แก่ การขายสินค้า การให้บริการ ดอกเบี้ย ค่าสิทธิและเงินปันผล

▪ จำนวนรายได้ที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการซึ่งรวมอยู่ในรายได้แต่ละประเภทตามที่ระบุในข้อ 2.

และกิจการต้องเปิดเผยรายการกำไรและรายการขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นตามข้อกำหนดใน TAS 52 เรื่อง เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล และ TAS 53 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

2.7 ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

1) ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย เรื่อง แม่บทการบัญชี และแม่บทการบัญชีสำหรับการจัดเตรียมและนำเสนองบการเงินของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB Framework)

คือ ไม่ความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ⁸²

2) ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับที่ 31 เรื่อง สินค้าคงเหลือ และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 2 (IAS 2) เรื่อง สินค้าคงเหลือ

คือ มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยฉบับนี้ ได้จัดทำขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับ IAS 2 โดยจะมีเนื้อหาที่ใกล้เคียงกับ IAS ฉบับนี้เกือบทั้งหมด ยกเว้นในเรื่องของการแสดงรายการในงบการเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยฉบับนี้ไม่ได้กำหนดไว้ แต่ใน IAS 2 ได้กล่าวไว้มากกว่า โดยเพิ่มเติมถึงการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินว่าควรเปิดเผยข้อมูลอย่างใดอย่างหนึ่งดังนี้⁸³

1. ต้นทุนของสินค้าที่บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายระหว่างงวด
2. ต้นทุนการดำเนินงานที่สอดคล้องกับรายได้ที่บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายระหว่างงวด

โดยจัดประเภทตามลักษณะของต้นทุนดังกล่าว

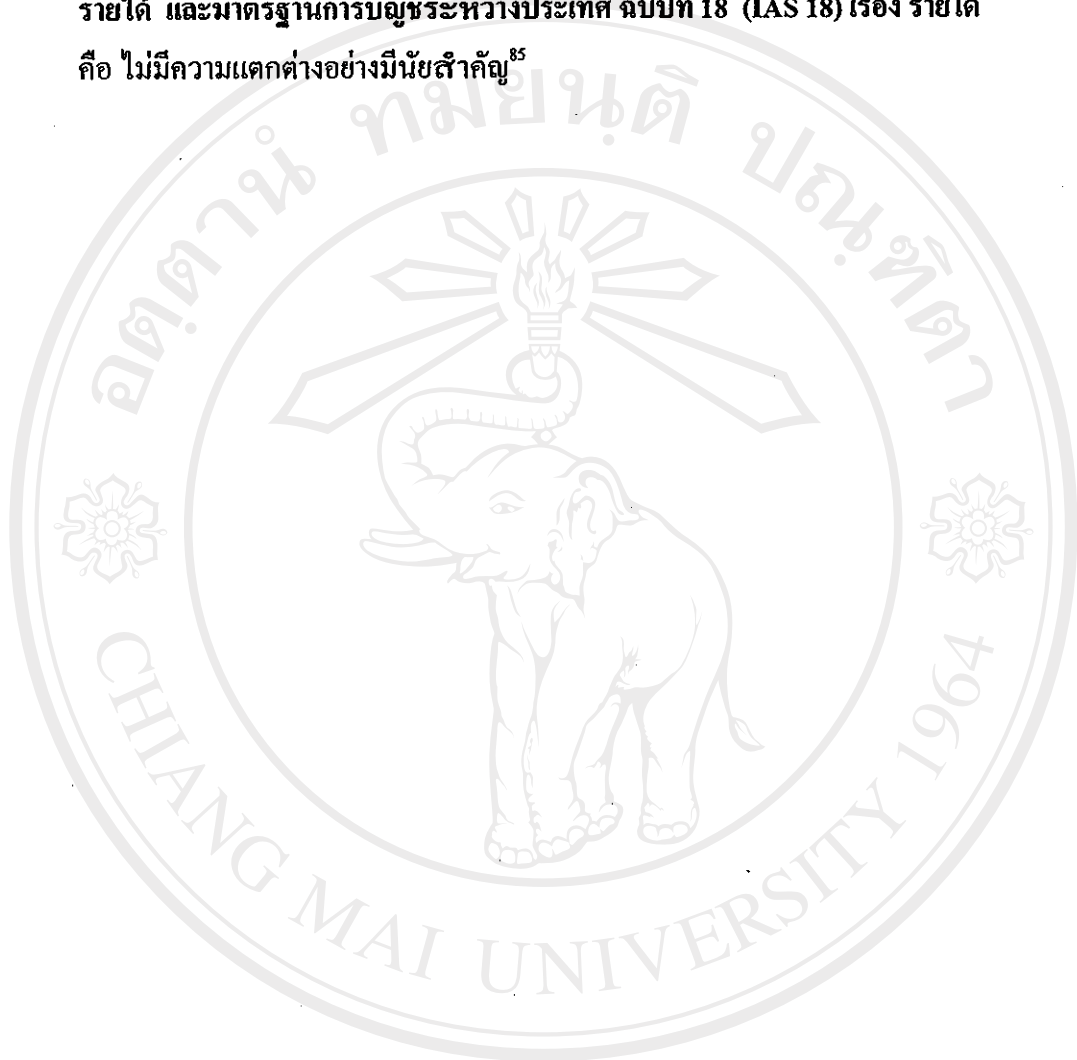
3) ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 16 (IAS 16) เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์

⁸² สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับรวมเล่ม (ปรับปรุง พ.ศ. 2546) เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : บริษัท พี.เอ.อีฟวิ้ง จำกัด, 2546), หน้า 11.

⁸³ ตลาคหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี แนวทางในการปฏิบัติและตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูล (2543). พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : บริษัท แอล.ที.เพรส จำกัด, 2543), หน้า 211.

คือ ตั้งแต่ 1 ม.ค. 2545 ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่แสดงอยู่ในส่วนของเจ้าของต้องโอนไปยังงบกำไรขาดทุนโดยตรง⁸⁴

- 4) ความแตกต่างระหว่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับที่ 37 เรื่อง การรับรู้รายได้ และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 18 (IAS 18) เรื่อง รายได้ คือ ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ⁸⁵



ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

⁸⁴ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชีของไทย ฉบับรวมเล่ม (ปรับปรุง พ.ศ. 2546) เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: บริษัท พี.เอ.สิฟวิ่ง จำกัด, 2546), หน้า 11.

⁸⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 12.