

บทที่ 1

บทนำ

1. หลักการและเหตุผล

ในปัจจุบัน ตลาดทุนมีความสำคัญอย่างยิ่งในแง่ของการระดมเงินทุน และส่วนหนึ่งของการเตรียมความพร้อมและการพัฒนาตลาดทุนทั่วโลก เพื่อรองรับการลงทุนระหว่างประเทศที่ขยายตัวอย่างกว้างขวาง คือการพัฒนามาตรฐานการบัญชี ซึ่งมาตรฐานการบัญชีที่มีคุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งเพื่อปกป้องผู้ลงทุน โดยต้องนำไปสู่การนำเสนอการเงินที่สะท้อนความโปร่งใส มีความน่าเชื่อถือ มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอและเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้การเงิน ตลอดจนทำให้การเงินสามารถเปรียบเทียบกันได้ เพื่อให้การเงินสามารถสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้การเงิน อันจะเป็นการส่งเสริมให้การระดมเงินทุนในตลาดทุนมีความคล่องตัวยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดประการหนึ่งที่มีต่อความมีประสิทธิภาพของตลาดทุนในการดึงดูดแหล่งเงินทุนจากผู้ลงทุน ทำให้เงินทุนไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้อย่างเสรี และยังคงก่อให้เกิดผลกระทบในเชิงลบต่อการเจริญทางเศรษฐกิจของประเทศและต่อเศรษฐกิจโลกโดยรวม นั่นคือการใช้มาตรฐานการบัญชีที่แตกต่างกัน ซึ่งประเด็นนี้ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ระหว่างประเทศ (International Organization of Securities Commissions: IOSCO) ได้ตระหนักถึงข้อจำกัดนี้ โดยได้เสนอให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Committee: IASC¹) ออกมาตรฐานการบัญชีหลักที่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป (International Best Practices) โดยใช้เป็นมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards: IAS¹) เพื่อลดความแตกต่างของมาตรฐานการบัญชีของแต่ละประเทศ และพยายามผลักดันให้ตลาดทุนทั่วโลกยอมรับการใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ อันจะเป็นการสร้างความสะดวกคล่องกันของการใช้มาตรฐานการบัญชีของตลาดทุนทั่วโลก

¹ เมื่อวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2001 IASC (ค.ศ. 1973-2001) ได้ปรับโครงสร้างการบริหารงานใหม่ โดยมอบหน้าที่การกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศให้กับคณะกรรมการภายใต้โครงสร้างใหม่ ซึ่งเรียกว่า International Accounting Standards Board (IASB) โดยเรียกมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่ออกว่า International Financial Reporting Standards (IFRS) ซึ่งเดิม IASC เรียกว่า International Accounting Standards (IAS)

แนวทางหนึ่งที่คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศให้ความสำคัญในการมาบรรจบกันของมาตรฐานการบัญชีของแต่ละประเทศและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (Convergence of national Accounting Standards and IAS) ตลอดจนทำให้การกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมีจุดยืนในการกำหนดให้สอดคล้องกันภายใต้กรอบแนวคิดทางการบัญชีเดียวกัน โดยได้พัฒนาแม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements หรือ IASC Framework²) เพื่อวางกรอบแนวคิดพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงินต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า แม่บทการบัญชีเปรียบเสมือนรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรบัญชีที่วางแนวคิดและหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงิน³ ดังนั้น ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีจึงไม่ควรขัดกับแม่บทการบัญชีเหมือนกับที่กฎหมายไม่ควรขัดกับรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายแม่บท

อย่างไรก็ดี การพัฒนาแม่บทการบัญชีของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้น ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสหราชอาณาจักรได้เข้ามามีบทบาทสำคัญในการพัฒนาแม่บทการบัญชีซึ่งต่างเป็นประเทศที่มีมาตรฐานการบัญชีของตนและเป็นต้นแบบของการพัฒนามาตรฐานการบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลก โดยเฉพาะประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งถือเป็นต้นแบบของการพัฒนาแม่บทการบัญชีของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศและของประเทศต่างๆ ทั่วโลก โดยเริ่มโครงการแม่บทการบัญชีใน ค.ศ. 1973 และพัฒนาอย่างต่อเนื่องในช่วงทศวรรษ 1970 และ 1980 จนถึงครั้งล่าสุดใน ค.ศ. 2000 สำหรับประเทศสหราชอาณาจักรนั้น เริ่มโครงการแม่บทการบัญชีใน ค.ศ. 1991 และปรับปรุงเรื่อยมาอย่างต่อเนื่อง จนพัฒนาแม่บทการบัญชีออกมาได้ในที่สุด ใน ค.ศ. 1999 โดยมีพื้นฐานมาจากแม่บทการบัญชีของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

สำหรับประเทศไทย วิกฤตเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นเมื่อ พ.ศ. 2540 สาเหตุส่วนหนึ่งที่ถูกหยิบยกขึ้นมาถกเถียงถึงคือ การทิ้งงบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัดไม่สะท้อนฐานะการเงินที่แท้จริง และไม่ได้ส่งสัญญาณเตือนภัยให้นักลงทุน ซึ่งเป็นผลมาจากการที่มาตรฐานการบัญชีของไทยไม่เป็นสากล ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลไทยในสมัยนั้นจึงได้ตอบสนองโดยได้ระบุไว้ในหนังสือแสดงเจตจำนงต่อกองทุนการเงินระหว่างประเทศว่า ประเทศไทยจะทำการยกระดับมาตรฐานการบัญชีไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสากลซึ่งเป็นที่ยอมรับของนานาประเทศ จุดนี้เอง เป็นการปฏิรูปมาตรฐานทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยให้เป็นสากล ซึ่งจะให้นักลงทุนเกิดความเชื่อมั่นต่อข้อมูลในงบการเงิน อันจะเป็นการพัฒนาและเตรียมความพร้อมของตลาดทุนของประเทศไทยเพื่อ

² ได้รับความเห็นชอบจาก IASC เมื่อ เมษายน ค.ศ. 1989 และได้ตีพิมพ์เผยแพร่เมื่อ กรกฎาคม ค.ศ. 1989

³ ภาพร เอกอรรถพร, *บัญชีมีประโยชน์* (พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ: บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2545), หน้า 184.

รองรับการเคลื่อนย้ายเงินทุนระหว่างประเทศที่ไร้พรมแดน โดยนับแต่ พ.ศ. 2542 ที่ผ่านมา สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ออกมาตรฐานการบัญชีฉบับใหม่กว่า 25 ฉบับ ซึ่งเกือบทั้งหมดอ้างอิงกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ โดยส่วนหนึ่งนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับประเทศ และวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนประการหนึ่งของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทยคือ การใช้แม่บทการบัญชีเป็นเกณฑ์ในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบันและพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่จะใช้ในอนาคตให้สอดคล้องกัน และสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

ด้วยเหตุนี้ ผู้ศึกษาจึงมีความสนใจที่จะศึกษาเปรียบเทียบแม่บทการบัญชีของประเทศไทย ซึ่งเป็นประเทศที่นำแม่บทการบัญชีของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศมาใช้ในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี กับประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งต่างเป็นประเทศที่มีแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีของตน เพื่อเป็นประโยชน์ในการเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งจัดทำขึ้นภายใต้กรอบแนวคิดพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนอ งบการเงิน หรือแม่บทการบัญชีนั่นเอง

2. วัตถุประสงค์

เพื่อศึกษาเปรียบเทียบแม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทย กับประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสหรัฐอเมริกา

3. ขอบเขตและวิธีการศึกษา

3.1 ขอบเขตการศึกษา

เนื้อหาที่ทำการศึกษา เป็นการศึกษาเปรียบเทียบแม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทย กับประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมุ่งศึกษาแม่บทการบัญชีสำหรับกิจการธุรกิจ (Business Enterprises) ซึ่งไม่ครอบคลุมถึงแม่บทการบัญชีสำหรับองค์กรที่ไม่ใช่ธุรกิจ (Nonbusiness Organizations) โดยมีขอบเขตการศึกษาดังนี้

1. แม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทย (Thai GAAP) ซึ่งเรียกว่า แม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนอ งบการเงิน (แม่บทการบัญชีไทย)
2. แม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของสหราชอาณาจักร (United Kingdom GAAP: UK GAAP) ซึ่งเรียกว่า Statement of Principles for Financial Reporting (SoP)

3. แม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศสหรัฐอเมริกา (United States GAAP: US GAAP) ซึ่งเรียกว่า Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) หรือ Concepts Statement (CON) 5 ฉบับ ได้แก่

SFAC No.1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises

SFAC No.2, Qualitative Characteristics of Accounting Information

SFAC No.5, Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises

SFAC No.6, Elements of Financial Statements

SFAC No.7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements

3.2 วิธีการศึกษาและการเก็บข้อมูล

ศึกษาจากแหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) โดยการศึกษาค้นคว้าจากแม่บทการบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสหรัฐอเมริกา ตลอดจนการศึกษาค้นคว้าจากหนังสือ วารสารต่างๆ ทั้งไทยและต่างประเทศ การค้นคว้าแบบอิสระ และสิ่งพิมพ์อิเล็กทรอนิกส์ จากนั้นจึงนำข้อมูลที่ได้มาศึกษาเปรียบเทียบและเรียบเรียงพร้อมยกตัวอย่างประกอบเพื่อเสนอผลสรุปการศึกษา โดยนำเสนอในรูปแบบตารางการเปรียบเทียบในแต่ละประเด็นที่สำคัญ

4. นิยามศัพท์

แม่บทการบัญชี (Conceptual Framework of Accounting) หมายถึง กรอบแนวคิดที่เป็นพื้นฐานสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก ตลอดจนเป็นเกณฑ์ในการกำหนดและทบทวนมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี

หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) หมายถึง แนวทางที่ได้รับการรับรอง และยอมรับเป็นส่วนใหญ่จากผู้มีอำนาจหน้าที่ในวิชาชีพการบัญชี เพื่อให้ นักบัญชีใช้ยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก จำแนก สรุปผล และจัดทำงบการเงินอย่างมีหลักเกณฑ์ มีมาตรฐาน โดยกระทำขึ้นอย่างสม่ำเสมอและสามารถเข้าใจได้ง่าย⁴ คำว่า “มาตรฐานการบัญชี” มีความหมายเช่นเดียวกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยถือว่ามาตรฐานการบัญชีเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

⁴ เมธากุล เกียรติกะจาย และศิลปพร ศรีจันทพร, *ทฤษฎีการบัญชี ฉบับปรับปรุงใหม่* (พิมพ์ครั้งที่ 9, กรุงเทพฯ: บริษัท แทคแอนด์เจอร์นอล พลับลีเคชั่น จำกัด, 2544), หน้า 88.

มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย (Thai Accounting Standards: TAS) หมายถึง มาตรฐานการบัญชีซึ่งกำหนดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand: ICAAT)

มาตรฐานการบัญชีของประเทศสหราชอาณาจักร หมายถึง Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) และ Financial Reporting Standards (FRS) ซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหราชอาณาจักร (Accounting Standards Board: ASB)

มาตรฐานการบัญชีของสหรัฐอเมริกา หมายถึง Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) หรือ FASB Statements (FAS) ซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีการเงินของสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board: FASB)

5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

5.1 ทราบถึงความเหมือนและแตกต่างกันของแม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทยกับประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสหรัฐอเมริกา

5.2 เพื่อเป็นประโยชน์สำหรับผู้ใช้งบการเงินในการเปรียบเทียบงบการเงินระหว่างประเทศ ตลอดจนบุคคลทั่วไปที่สนใจศึกษา