

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎี และทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

1. ความหมายและแนวคิดพื้นฐานของแม่บทการบัญชี

แม่บทการบัญชีมีพัฒนาการมายาวนานในต่างประเทศ โดยเริ่มมีการพัฒนาอย่างจริงจังในช่วงทศวรรษ 1970 และ 1980 ภายใต้องค์กรผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา (Financial Accounting Standards Board หรือ FASB) ซึ่งเริ่มโครงการแม่บทการบัญชีใน ค.ศ. 1973 และสำเร็จใน ค.ศ. 1985 โดย FASB ได้ทยอยออก SFAC (Statements of Financial Accounting Concepts) ตั้งแต่ ค.ศ. 1978 ถึง 1985 จำนวน 6 ฉบับด้วยกัน หลังจากนั้นองค์กรผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศออสเตรเลีย แคนาดา สหราชอาณาจักร นิวซีแลนด์ และ IASC (ค.ศ. 1973-2001) ต่างเริ่มพัฒนาแม่บทการบัญชีของตน กล่าวได้ว่าแม่บทการบัญชีของสหรัฐอเมริกาถือเป็นต้นแบบของการพัฒนาแม่บทการบัญชีของ IASC และของประเทศอื่นๆ ในเวลาต่อมา

ใน ค.ศ.1976 FASB ได้ให้ความหมายของแม่บทการบัญชีไว้ว่า⁵ “A conceptual framework is a constitution, a coherent system of interrelated objectives and fundamentals that can lead to consistent standards and that prescribes the nature, function and limits of financial accounting and financial statements. The objectives are to identify the goal and purposes of accounting. The fundamentals are the underlying concepts of accounting, concepts that guide the selection of events to be accounted for, the measurement of those events, and the means of summarizing and communicating them to interested parties.” กล่าวคือ แม่บทการบัญชีเป็นธรรมนูญซึ่งเป็นระบอบที่เชื่อมโยงความสัมพันธ์ระหว่างวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐาน ซึ่งนำไปสู่การกำหนดมาตรฐานการบัญชีที่มีจุดยืน มีความคงเส้นคงวา และกำหนดลักษณะ หน้าที่ และข้อจำกัดของการบัญชีการเงินและงบการเงิน โดยได้อธิบายวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานไว้ว่า วัตถุประสงค์ เป็นการระบุถึงเป้าหมายและจุดมุ่งหมายของการบัญชี และหลักการพื้นฐาน เป็นแนวคิดที่เป็นมูลฐานของการ

⁵ FASB Discussion Memorandum, “Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement,” (Stamford, Conn.: FASB, 1976), pp. 2.

บัญชี ซึ่งให้แนวทางในการเลือกเหตุการณ์ที่บันทึก การวัดมูลค่าเหตุการณ์เหล่านั้น และวิธีการสรุปผลและการสื่อสารให้ผู้ที่มีส่วนได้ส่วนเสียหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง

Accounting Standards Board (ASB) ให้ความหมายของ Statement of Principles for Financial Reporting ซึ่งเป็นแม่บทการบัญชีของสหราชอาณาจักรไว้ว่า Statement of Principles คือ กรอบแนวคิดของผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีที่อธิบายรูปแบบทางการบัญชี ซึ่งผู้กำหนดมาตรฐานใช้เป็นแนวคิดพื้นฐานสำหรับการทำงาน⁶

International Accounting Standards Board (IASB, ค.ศ. 2001-ปัจจุบัน) ให้ความหมายของ Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements หรือ IASB Framework ไว้ว่า IASB Framework คือ กรอบแนวคิดทางการบัญชีที่วางแนวคิดที่เป็นพื้นฐานสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก⁷

เมื่อพิจารณาการให้ความหมายของทั้งสามองค์กรข้างต้นแล้ว แม่บทการบัญชีจึงเป็นธรรมนูญของการบัญชีการเงินที่วางกรอบแนวคิดที่เป็นพื้นฐานสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงินต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก ตลอดจนเป็นเกณฑ์ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีให้มีความคงเส้นคงวา แต่แม่บทการบัญชีมีสถานภาพที่ไม่ใช่มาตรฐานการบัญชี และมีได้มีไว้เพื่ออธิบายการวัดมูลค่าหรือการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการบัญชีเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ

แม่บทการบัญชีมีกรอบแนวคิดพื้นฐานครอบคลุมใน 4 เรื่องต่อไปนี้เป็นอย่างน้อย

1) **วัตถุประสงค์ของงบการเงิน** ซึ่งเป็นการตอบคำถามที่ว่า งบการเงินมีไว้เพื่ออะไร ใครคือผู้ใช้งบการเงิน อะไรคือความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงิน และอะไรคือประเภทของงบการเงินที่จะสนองความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินได้ดีที่สุด

2) **ลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน** เป็นการตอบคำถามที่ว่า อะไรคือคุณสมบัติของงบการเงินที่มาบรรจบกับความต้องการข้อมูลนี้

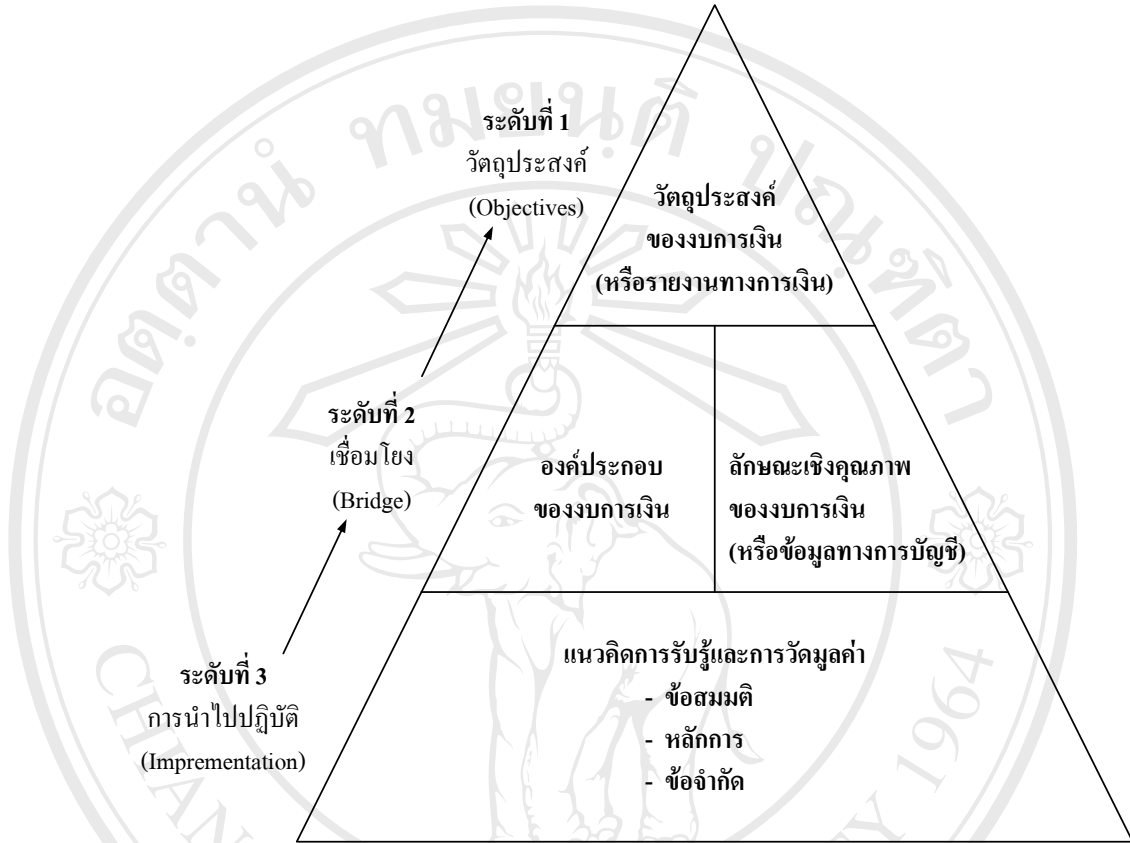
3) **องค์ประกอบของงบการเงิน** เป็นการตอบคำถามที่ว่า งบการเงินมีองค์ประกอบอะไรบ้าง และมีค่านิยามอย่างไร และ

4) **การรับรู้และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน** เป็นการตอบคำถามที่ว่า อะไรคือหลักเกณฑ์ในการรับรู้และการวัดมูลค่าองค์ประกอบหรือรายการในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงข้อสมมติ

⁶ Accounting Standards Board. "Statement of Principles" [Online]. Available <http://www.asb.org.uk/asb/technical/principles.cfm> [2003, August 22].

⁷ Deloitte Touche Tohmatsu IAS Plus. "The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements" [Online]. Available <http://www.iasplus.com/standard/Framework.htm> [2003, July 4].

หลักการ และข้อจำกัดในการนำไปปฏิบัติ ดังแสดงโครงสร้างของกรอบแนวคิดพื้นฐานของแม่บทการบัญชี ซึ่งมีพื้นฐานมาจาก FASB Conceptual Framework โดยแบ่งเป็น 3 ระดับได้ดังนี้



ภาพที่ 1 โครงสร้างของกรอบแนวคิดพื้นฐานของแม่บทการบัญชี⁸

2. ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ภาพร เอกอรรรถพร⁹ ได้ชี้ให้เห็นถึงแนวคิดและความสำคัญของแม่บทการบัญชีที่มีต่อวิชาชีพและผู้ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

⁸ ดัดแปลงจาก Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, and Terry D. Warfield, *Intermediate Accounting* (United States of America: John Wiley & Sons, Inc., 2001), pp. 36.

⁹ ภาพร เอกอรรรถพร, *รู้บัญชีมีประโยชน์* (พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ : บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2545), หน้า 183-193.

แม่บทการบัญชีถือเป็นหัวใจของการจัดทำงบการเงินและเป็นรากฐานของการกำหนดกฎต่างๆ ในมาตรฐานการบัญชี แม่บทการบัญชีเปรียบเสมือน “รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรบัญชี” ที่วางแนวคิดและหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินว่า งบการเงินมีไว้เพื่ออะไร มีคุณสมบัติอย่างไร ประกอบด้วยองค์ประกอบอะไรบ้าง การรับรู้และการวัดมูลค่ารายการในงบการเงินมีหลักเกณฑ์อย่างไร และทฤษฎีอะไรที่นักบัญชีใช้ในการวัดผลกำไร

แม่บทการบัญชีไม่ใช่เรื่องใหม่ แต่เป็นเรื่องจำเป็นที่วงการบัญชีต้องมีการวางแนวคิดและหลักการทางบัญชีเป็นลายลักษณ์อักษรและรวบรวมไว้อย่างเป็นระบบ เพื่อสื่อให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินได้เข้าใจตรงกันถึงหลักการและมาตรฐานในการจัดทำและนำเสนอของงบการเงิน แม่บทการบัญชีถือเป็นพื้นฐานในการสื่อสารระหว่างบุคคล 3 ฝ่าย อันได้แก่ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ผู้จัดทำงบการเงิน และผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากแม่บทการบัญชีถือเป็นกติกาทางบัญชีที่ทำให้ทำงานของทุกฝ่ายดำเนินไปด้วยความเข้าใจอย่างที่ถูกต้องตรงกัน

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ใช้แม่บทการบัญชีเป็นแนวทางในการกำหนดมาตรฐานมาตรฐานการบัญชีทุกฉบับที่ประกาศใช้ต้องอยู่ในกรอบของแนวคิดและหลักการที่แม่บทการบัญชีระบุไว้¹⁰ ดังนั้น แม่บทการบัญชีทำให้มาตรฐานการบัญชีมีความสอดคล้องกัน และช่วยให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีมีความสม่ำเสมอและต่อเนื่องในการออกกฎ แม้ว่าผู้ที่ได้รับเลือกให้ดำรงตำแหน่งในคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีจะเปลี่ยนแปลงไป แนวคิดและหลักการในแม่บทการบัญชีช่วยให้คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีมีจุดยืนในการกำหนดมาตรฐาน ทำให้มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดขึ้นเป็นกลาง และปราศจากอิทธิพลของกลุ่มผลประโยชน์ที่มักพยายามผลักดันให้ข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีเป็นไปตามความประสงค์ของบุคคลในกลุ่ม คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีต้องตระหนักว่า มาตรฐานการบัญชีที่มีหลักการจะสร้างความเชื่อถือและเพิ่มความเชื่อมั่นให้กับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีนั้น

ผู้จัดทำงบการเงิน ใช้แม่บทการบัญชีในการตีความข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชี เพื่อนำข้อกำหนดดังกล่าวมาปฏิบัติให้ถูกต้องขณะจัดทำและนำเสนอของงบการเงิน แม่บทการบัญชียังช่วยให้แนวทางในการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับเรื่องที่ไม่มีมาตรฐานกำหนดไว้ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องปลีกย่อยที่มาตรฐานการบัญชีไม่ครอบคลุมถึง หรือเป็นเรื่องใหม่ที่มาตรฐานการบัญชียังไม่ได้กำหนดขึ้น

ผู้ใช้งบการเงิน ใช้แม่บทการบัญชีในการตีความมาตรฐานการบัญชี เพื่อเข้าใจข้อมูลของงบการเงินที่จัดทำและนำเสนอภายใต้กรอบของแม่บทการบัญชี แม่บทการบัญชีช่วยให้ผู้ใช้งบ

¹⁰ ในบางกรณี แม่บทการบัญชีอาจมีความขัดแย้งกับมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ ในกรณีดังกล่าว ให้ถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้ มิใช่ตามแม่บทการบัญชี

การเงินเข้าใจถึงขอบเขตของข้อมูลในงบการเงิน และความหมายของข้อมูลที่ผู้จัดทำงบการเงิน ต้องการสื่อสาร

วิเชษฐ์ โรจนสุกาญจน และศิลปพร ศรีจันทเพชร¹¹ ได้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของแม่บทการบัญชีที่มีต่อการพัฒนามาตรฐานการบัญชีทั้งในระดับประเทศและในระดับสากล ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังนี้

องค์กรวิชาชีพบัญชีต่างๆ เห็นความสำคัญของการพัฒนาแม่บทการบัญชี เนื่องจากสิ่งเห็นว่าแม่บทการบัญชีจะเป็นแนวทางในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้มีความสอดคล้องกันและมีหลักการเดียวกัน การพัฒนามาตรฐานการบัญชีจะทำได้ง่ายขึ้น เนื่องจากมีหลักการที่กำหนดไว้แล้ว มาตรฐานการบัญชีที่มีหลักการจะสร้างความเชื่อถือและเพิ่มความเชื่อมั่นให้กับงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชานั้น

แม่บทการบัญชีช่วยให้มาตรฐานการบัญชีเปรียบเทียบกันได้ในระดับสากล เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีกำหนดขึ้นจากแม่บทการบัญชีที่มีความคล้ายคลึงกันในแต่ละประเทศ

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีจะมีจุดยืนในการกำหนดมาตรฐาน และทำให้การกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความคงเส้นคงวา มีความเป็นกลาง และมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับจะมีความสอดคล้องกัน

กิจการจัดทำงบการเงินเพื่อนำเสนอต่อผู้ใช้งบการเงิน งบการเงินที่จัดทำขึ้นอาจมีความแตกต่างกัน เนื่องจากสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ สังคมและกฎหมายที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศ หน่วยงานทางวิชาชีพบัญชีตระหนักถึงความแตกต่างดังกล่าว และได้พยายามลดความแตกต่างโดยการพัฒนาแนวคิดทางการบัญชีหรือแม่บทการบัญชี เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางบัญชี แม่บทการบัญชีนี้อาจเป็นเหตุผลสนับสนุนการใช้ดุลพินิจในการจัดทำข้อมูลทางบัญชี ตลอดจนเสริมสร้างความเข้าใจและความมั่นใจว่า งบการเงินได้จัดทำขึ้นตามกรอบเดียวกัน ซึ่งช่วยทำให้งบการเงินของกิจการต่างๆ เปรียบเทียบกันได้ และช่วยให้ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับงบการเงิน สามารถสื่อสารกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ลลิตา อุตธีสืบเชื้อ¹² ได้ศึกษาเปรียบเทียบปัญหาวิธีการทางบัญชีในการล้มละลายของบริษัท เอนรอน จำกัด กับ มาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกาและมาตรฐานการบัญชีไทย ซึ่งมีวิธี

¹¹ วิเชษฐ์ โรจนสุกาญจน และศิลปพร ศรีจันทเพชร. “แม่บทการบัญชี : มุมมองระหว่างประเทศ”. วารสารนักบัญชี, 48(2), (ธันวาคม 2544-มีนาคม 2545) : 79-80.

การศึกษาคือ การรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินรวมของบริษัทและสิ่งตีพิมพ์ต่างๆที่เกี่ยวข้อง เพื่อศึกษาปัญหาวิธีการทางบัญชีของบริษัท และนำมาเปรียบเทียบกับมาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกา และมาตรฐานการบัญชีไทย

ผลการศึกษาที่สำคัญประการหนึ่งพบว่า มีประเด็นปัญหาวิธีการบัญชีของบริษัท เอนรอน¹³ จำกัด ที่เป็นสาเหตุให้ต้องล้มละลาย เนื่องจากไม่ปฏิบัติตามแม่บทการบัญชีที่ว่า “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” ซึ่งเป็นประเด็นปัญหาในเรื่องของการจัดการทางการเงินนอกงบดุล และการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินบัญชี โดยพบว่า บริษัททำผิดมาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกา โดยไม่นำเอาบริษัทย่อยที่สำคัญ 3 แห่ง ซึ่งเป็นหน่วยงานเฉพาะกิจ (Special Purpose Entity: SPE) มารวมไว้ในงบการเงินรวม เนื่องจากสำคัญผิดเข้าใจว่า เป็นหน่วยกิจการที่เป็นอิสระจากบริษัท โดยใช้หลัก “รูปแบบสำคัญกว่าเนื้อหา”

¹² สลิตา ฤทธิสืบเชื้อ, “การศึกษาเปรียบเทียบปัญหาวิธีการทางบัญชีในการล้มละลายของบริษัท เอนรอน จำกัด กับ มาตรฐานการบัญชีสหรัฐอเมริกาและมาตรฐานการบัญชีไทย”, การค้นคว้าแบบอิสระ บัณฑิตมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2546, หน้า จ.

¹³ บริษัท เอนรอน จำกัด (Enron) เป็นบริษัทชั้นนำด้านพลังงานของสหรัฐอเมริกา และเป็นบริษัทชั้นนำลำดับที่ 16 ของโลก โดยเมื่อปลาย ค.ศ. 2001 ที่ผ่านมา วงการวิชาชีพบัญชีทั่วโลกต้องสั่นสะเทือนกับข่าวสำคัญเกี่ยวกับ “การล้มละลายของ Enron” เนื่องจากการทุจริตและคอร์รัปชันของผู้บริหารที่ใช้กลบัญชีตกแต่งงบการเงิน (Creative Accounting) รวมทั้งการเปิดบริษัทย่อยแล้วไม่นำมาจัดทางงบการเงินรวม เพื่อหวังสร้างรายได้หรือสร้างกำไรที่เป็นเท็จให้บริษัทดูน่าเชื่อถือ มั่งคั่งมั่นคง เป็นผลทำให้ราคาหุ้นที่ค้าขายในตลาดหลักทรัพย์มีมูลค่าสูงสุดใน ค.ศ. 2000 ก่อนจะล้มละลายในที่สุด