

บทที่ 3

การพัฒนาแม่บทการบัญชี

1. การพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา

แม่บทการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น มีประวัติการพัฒนามายาวนานในฐานะที่เป็นผู้ริเริ่มการพัฒนาแม่บทการบัญชี และเป็นต้นแบบของการพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลกและของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ โดยเริ่มจากการที่สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศสหรัฐอเมริกา¹⁴ (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants) ตั้งคณะกรรมการพิเศษขึ้นใน ค.ศ. 1930 เนื่องจากเล็งเห็นถึงความจำเป็นในการกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูล และให้ความร่วมมือกับตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก (New York Stock Exchange: NYSE) ในการระดมความเห็นเกี่ยวกับปัญหาทางการบัญชีที่เกิดขึ้น ภายหลังจากที่ตลาดหุ้นของสหรัฐอเมริกาเกิดวิกฤตครั้งใหญ่ใน ค.ศ. 1929¹⁵ ซึ่งในระยะต่อมา คณะกรรมการพิเศษชุดนี้ นำไปสู่การตั้งคณะกรรมการในการออกข้อกำหนดทางบัญชีขึ้นใน ค.ศ. 1938 มีชื่อว่า Committee on Accounting Procedure (CAP)

¹⁴ เป็นสถาบันทางวิชาชีพที่กำกับดูแลประกอบวิชาชีพสอบบัญชีของสหรัฐอเมริกา ก่อตั้งใน ค.ศ. 1887 โดยมีชื่อว่า American Association of Public Accountants ต่อมา ค.ศ. 1917 ได้เปลี่ยนชื่อเป็น American Institute of Accountants และใน ค.ศ. 1921 เปลี่ยนชื่อเป็น American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ซึ่งเป็นชื่อที่ใช้กันมาจนถึงปัจจุบันนี้ — ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ <http://www.aicpa.org/about/index.htm>

¹⁵ ภายหลังจากวิกฤตตลาดหุ้นใน ค.ศ. 1929 สภาองเกรสของสหรัฐอเมริกาได้ก่อตั้ง Securities and Exchange Commission (SEC) ขึ้นใน ค.ศ. 1934 ภายใต้กฎหมายหลักทรัพย์ ค.ศ. 1933 (Securities Act of 1933) และกฎหมายการแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ ค.ศ. 1934 (Securities Exchange Act of 1934) เพื่อเป็นหน่วยงานอิสระของรัฐที่ควบคุมการเสนอขายหลักทรัพย์ การแลกเปลี่ยนหลักทรัพย์ และการจัดทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา ให้เป็นไปตามกฎข้อบังคับและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และยังมีอำนาจเหนือ AICPA ในการกำหนดหลักการบัญชีและวิธีการปฏิบัติ

CAP ออกข้อกำหนดทางบัญชีที่เรียกว่า Accounting Research Bulletins (ARB)¹⁶ ซึ่งเป็นข้อกำหนดเชิงปฏิบัติการ (เชิงวิจัย) และได้รับการวิพากษ์วิจารณ์ว่า ข้อกำหนดที่ประกาศใช้ จัดทำขึ้นเพื่อแก้ปัญหาเฉพาะหน้าและเฉพาะกิจ ไม่มีแบบแผนหรือแนวคิดที่แน่นอน การออกข้อกำหนดนั้นเป็นลักษณะเชิงอนุมาน (Inductive) ทำให้ CAP ถูกยุบเลิกไปใน ค.ศ. 1959 เนื่องจากไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่ต้องการได้

เมื่อ CAP ถูกยุบเลิกไปใน ค.ศ. 1959 ในปีเดียวกัน AICPA ได้ตั้งคณะกรรมการออกข้อกำหนดทางบัญชีชุดที่สอง มีชื่อว่า Accounting Principles Board (APB) หน้าที่หลักของ APB คือการสร้างกรอบแนวคิดที่เป็นระบบให้แก่วิชาชีพ APB ได้พยายามออกข้อกำหนดในลักษณะเชิงสังเคราะห์ (Deductive) มากขึ้น โดยการรวบรวมหรือสร้างสรรค์ทฤษฎีบัญชีต่างๆ มากมาย และให้ความเห็นว่าทฤษฎีไหนควรใช้ที่สุด เพราะเหตุใด ข้อกำหนดที่ออกจึงเรียกว่า APB Opinions ซึ่งมีรากฐานมาจากการศึกษางานวิจัยและมีเหตุผลสนับสนุน โดยนับแต่ ค.ศ. 1962-1973 APB ได้ออก APB Opinions จำนวน 31 ฉบับ และยังคงมีผลบังคับใช้หากไม่ถูกแก้ไขหรือทดแทนโดย FASB Statements นอกจาก APB Opinions แล้ว APB ยังได้ออก APB Statements จำนวน 4 ฉบับ ได้แก่

APB Statement No.1, Statement by the Accounting Principles Board (ค.ศ. 1962)

APB Statement No.2, Disclosure of Supplement Financial Information by Diversified Companies (ค.ศ. 1967)

APB Statement No.3, Financial Statements Restated for General Price-Level Changes (ค.ศ. 1969)

APB Statement No.4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises (ค.ศ. 1970)

ซึ่งจัดทำขึ้นในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับการบัญชีในเรื่องต่างๆ เกิดขึ้น และต้องการให้มีการศึกษาค้นคว้าวิจัยในขั้นสูงต่อไป ดังเห็นได้จาก ใน ค.ศ. 1970 APB ได้ออก APB Statement No.4 เพื่อเพิ่มความเข้าใจในแนวคิดและหลักการบัญชีที่เป็นพื้นฐานของงบการเงิน ซึ่งมีลักษณะเชิงอธิบายหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือการปฏิบัติทางบัญชีที่มีอยู่ในขณะนั้น แต่ไม่ใช่เชิงแนะนำว่า การปฏิบัติควรจะเป็นอย่างไร และไม่ได้พยายามแก้ไขปัญหาทงบัญชีที่มีอยู่ในขณะนั้น ตลอดจนไม่ได้พยายามกำหนดหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปที่ควรจะเป็น

¹⁶ มี 51 ฉบับ (ค.ศ. 1939-1959) โดยฉบับที่ 43 ที่ออกเมื่อ ค.ศ. 1953 เป็นฉบับที่ออกมาเพื่อแก้ไขและรวมฉบับที่ 1-42 ไว้เป็นฉบับเดียวคือ ARB No.43, Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins Nos.1-42 (originally issued 1939-1953)

ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา การทำงานของ APB ได้รับการวิพากษ์วิจารณ์หลายประการ โดยเฉพาะในประเด็นปัญหาความเป็นอิสระของคณะกรรมการ และประเด็นการไม่ได้เข้าไปมีส่วนร่วมในคณะกรรมการของภาคธุรกิจและผู้ลงทุน เพราะคณะกรรมการส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชี นอกจากนี้ ยังถูกวิพากษ์วิจารณ์ว่า ตัดสินใจไม่เด็ดขาด เนื่องจากไม่มีจุดยืนในการออกข้อกำหนด ทำให้ภาคธุรกิจฉวยโอกาสในการตกแต่งตัวเลข (Creative Accounting) ในขณะนั้น สถานภาพของวิชาชีพในการออกข้อกำหนดทางบัญชีเริ่มไม่มั่นคง ขณะเดียวกัน ภาครัฐก็เข้าแทรกแซงเป็นระยะๆ โดยเริ่มมีท่าทีจะไม่ยอมให้วิชาชีพออกข้อกำหนดตนเอง¹⁷ ดังนั้น ใน ค.ศ. 1971 AICPA จึงยื่นมือเข้ามาปกป้องสถานภาพของวิชาชีพบัญชี โดยตั้งคณะกรรมการขึ้นมา 2 ชุด คือ Trueblood Committee และ Wheat Committee เพื่อศึกษาถึงความล้มเหลวของ APB และหาแนวทางแก้ไขอย่างเร่งด่วน

ใน ค.ศ. 1972 Wheat Committee ได้รายงานไว้ใน *Establishing Financial Accounting Standards* โดยเสนอให้ยุบเลิก APB และก่อตั้งองค์กรอิสระขึ้นใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การกำหนดมาตรฐานการบัญชีมีความเป็นกลาง และมีอิสระจาก AICPA และกลุ่มผลประโยชน์ต่างๆ องค์กรอิสระที่ก่อตั้งขึ้นใหม่ดังกล่าว มี 3 องค์กร ได้แก่

- 1) Financial Accounting Standards Board (FASB) มีหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี
- 2) Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC) มีหน้าที่เป็นคณะที่ปรึกษาของ FASB
- 3) Financial Accounting Foundation (FAF) มีหน้าที่ในการแต่งตั้งคณะที่ปรึกษาและคณะกรรมการของ FASB และให้การสนับสนุนด้านเงินทุน

ในที่สุด ใน ค.ศ. 1973 AICPA จึงยุบเลิก APB และก่อตั้ง Financial Accounting Standards Board (FASB) ซึ่งเป็นองค์กรอิสระขึ้นมากำหนดมาตรฐานการบัญชีแทนการออกข้อกำหนดทางบัญชีของ APB คำว่า “มาตรฐานการบัญชี” จึงใช้มาจนถึงทุกวันนี้ โดย FASB ยึดหลักสำคัญ 2 ประการ เป็นแนวทางในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ได้แก่

¹⁷ ในประเทศสหรัฐอเมริกา วิชาชีพบัญชีถือเป็นวิชาชีพอิสระที่ต้องการปกครองตนเอง แต่ต้องอาศัยจรรยาบรรณระดับสูง และต้องพิสูจน์ให้สังคมเห็นได้ว่าคนในวิชาชีพสามารถปกครองตนเองอย่างมีประสิทธิภาพ เป็นกลาง และไม่ทำให้คนในสังคมที่ควรปกป้องได้รับความเดือดร้อน วิชาชีพบัญชีพยายามดิ้นรนไม่ให้การออกมาตรฐานการบัญชีต้องตกอยู่ในเงื้อมมือของกฎหมาย เพราะการนำนักกฎหมายมาออกกฎทางบัญชีเป็นเรื่องที่นักบัญชีอเมริกันถือว่าเป็นการสูญเสียเอกราชแห่งวิชาชีพ — (กาพร เอกอรธพร, 2545)

- 1) ควรดำเนินงานให้สอดคล้องกับความต้องการและความเห็นของสังคมเศรษฐกิจใน ส่วนรวม ไม่ใช่เพื่อวิชาชีพสอบบัญชีเท่านั้น
- 2) ควรรับฟังความเห็นของประชาชนอย่างเต็มที่ โดยให้โอกาสอย่างเพียงพอแก่ผู้ที่สนใจ จะแสดงความเห็นของตนให้เป็นที่ประจักษ์ทั่วไป¹⁸

นอกจากนี้ ในปีเดียวกัน Trueblood Committee ซึ่งเป็นกลุ่มศึกษาในเรื่องวัตถุประสงค์ของ งบการเงิน ได้รายงานไว้ใน Trueblood Report ซึ่งได้เน้นถึงการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการ ตัดสินใจของผู้ลงทุนและผู้ให้กู้ โดยได้ระบุวัตถุประสงค์ของงบการเงินไว้ 12 ข้อ¹⁹ และลักษณะ เชิงคุณภาพของการรายงานไว้ 7 ข้อ²⁰ ซึ่งนับเป็นจุดเริ่มต้นของโครงการพัฒนาแม่บทการบัญชีของ FASB ในเวลาต่อมา

Financial Accounting Standards Board (ค.ศ. 1973-ปัจจุบัน) คณะกรรมการอิสระชุดแรก และเป็นชุดที่ดำรงอยู่นทุกวันนี้ ได้รวมโครงการแม่บทการบัญชี (FASB Conceptual Framework Project) ไว้ในวาระการประชุมเริ่มแรกใน ค.ศ. 1973 เพื่อวางกรอบแนวคิดในการกำหนดมาตรฐาน การบัญชี และทำให้การกำหนดมาตรฐานการบัญชีไม่มีลักษณะเป็นการแก้ปัญหาเฉพาะหน้าหรือ เฉพาะกิจ หรือเป็นเพียงความเห็น กรอบแนวคิดนี้ต้องทำให้มาตรฐานการบัญชีทุกฉบับที่จะออกใน อนาคตมีข้อกำหนดที่สอดคล้องกันและสามารถอธิบายต่อสาธารณชนได้ ตลอดจนให้แนวทางใน การแก้ปัญหาเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงานในเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีรองรับ ขณะเดียวกัน ก็ได้ทบทวนการออกข้อกำหนดทางบัญชีที่ผ่านมาของ CAP และ APB และได้นำมา แก้ไขหรือทดแทนโดย FASB Statements

ดังนั้น โครงการแม่บทการบัญชีที่ใหญ่และยาวนานจึงเกิดขึ้นคู่ขนานไปกับการออก มาตรฐานการบัญชี โดยเริ่มมีการพัฒนาอย่างจริงจังในช่วงทศวรรษ 1970 และ 1980 ซึ่ง FASB ต้อง

¹⁸ สังกเวียง อินทวิชัย. “ปัญหามาตรฐานการบัญชี — ทางออกหรือทางตัน”. วารสารนักบัญชี, 28(2), (ธันวาคม 2522) : 29.

¹⁹ ประกอบด้วยเรื่อง 1) Decision Making 2) Primary users 3) Cash Flows 4) Earning power 5) Management Ability 6) Disclosure 7) Statement of Financial Position 8) Profit and Loss Statement 9) Statement of Financial Activities 10) Financial Forecasts 11) Governmental and Not-for-profit Organization และ 12) Social Concerns

²⁰ ประกอบด้วย 1) Relevance and Materiality 2) Form and Substance 3) Reliability 4) Freedom from bias 5) Comparability 6) Consistency และ 7) Understandability

ใช้เวลาในการพัฒนาอย่างต่อเนื่องกว่าสิบสองปี (ค.ศ. 1973-1985) และใช้เงินทุนในการพัฒนาหลายล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยในกลาง ค.ศ. 1974 FASB ได้ออกเผยแพร่ Discussion Memorandum, “*Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*” ซึ่งมีพื้นฐานมาจาก Trueblood Report หลังจากนั้นในปีเดียวกัน ก็ได้ทำประชาพิจารณ์ในเรื่องวัตถุประสงค์ของงบการเงิน ต่อมาในปลาย ค.ศ. 1976 FASB ได้ออกเผยแพร่เอกสาร 3 ฉบับ ได้แก่

- 1) *Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements of Business Enterprises* ซึ่งมีพื้นฐานมาจาก Trueblood Report
- 2) FASB Discussion Memorandum, “*Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*” และ
- 3) *Scope and Implication of the Conceptual Framework Project*

หลังจากนั้น ก็ได้มีการทำประชาพิจารณ์เพื่อรับฟังความเห็นกันอย่างกว้างขวาง และยกร่าง Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) ฉบับแรกในปลาย ค.ศ. 1977 จนในที่สุด FASB ก็สามารถออก SFAC No.1 มาได้ในที่สุดในปลาย ค.ศ. 1978

FASB ได้ทยอยออก Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) ตั้งแต่ ค.ศ. 1978 ถึง 1985 จำนวน 6 ฉบับด้วยกัน หลังจากนั้น ก็หยุดชะงักไป จนใน ค.ศ. 2000 FASB ได้ออก SFAC เพิ่มอีกหนึ่งฉบับ เพื่อให้กรอบในการใช้กระแสเงินสดในอนาคตเป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่า และให้หลักในการควบคุมการใช้มูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่าสินทรัพย์หรือหนี้สิน โดยเฉพาะเมื่อกระแสเงินสดในอนาคตและหรือจังหวะเวลามีความไม่แน่นอน²¹ ซึ่งปัจจุบันมีการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันกันอย่างแพร่หลาย โดยเฉพาะเมื่อมีการประมาณมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ซึ่งเป็นแนวคิดในการวัดมูลค่าทางการบัญชีในปัจจุบัน กล่าวได้ว่า FASB เป็นผู้กำหนดมาตรฐานรายแรกที่ให้แนวทางนี้ไว้ในแม่บทการบัญชี ในขณะที่ IASB Framework และแม่บทการบัญชีของประเทศอื่นๆ ไม่ได้ให้แนวทางไว้

²¹ FASB เริ่มโครงการนี้ใน ค.ศ. 1988 ต่อมาใน ค.ศ. 1990 ได้ออก Discussion Memorandum, Present Value Based Measurements in Accounting ซึ่งระบุให้มีการพัฒนา SFAC ฉบับใหม่ในเรื่องมูลค่าปัจจุบัน — ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ ภาคผนวก ฉ/Concept Statement No.7/Introduction

นับแต่ ค.ศ. 1978 จนถึงปัจจุบัน FASB ได้ออก Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC)²² จำนวน 7 ฉบับ ได้แก่

พ.ย. 1978	SFAC No.1,	Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises
พ.ค. 1980	SFAC No.2,	Qualitative Characteristics of Accounting Information
ธ.ค. 1980	SFAC No.3,	Elements of Financial Statements of Business Enterprises (ถูกยกเลิกและทดแทน โดย SFAC No.6)
ธ.ค. 1980	SFAC No.4,	Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization
ธ.ค. 1984	SFAC No.5,	Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises
ธ.ค. 1985	SFAC No.6,	Elements of Financial Statements (ใช้แทน SFAC No.3)
ก.พ. 2000	SFAC No.7,	Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements

ปัจจุบัน SFAC เหลืออยู่เพียง 6 ฉบับ เนื่องจาก SFAC No.3 ถูกยกเลิกและทดแทนโดย SFAC No.6 โดยมี SFAC No.4 เพียงฉบับเดียวที่ใช้สำหรับองค์กรที่ไม่ใช่ธุรกิจหรือไม่มุ่งหวังกำไร (Nonbusiness Organizations หรือ Not-for-profit Organizations) ส่วน SFAC No.1 SFAC No.5 และ SFAC No.7 ใช้สำหรับกิจการธุรกิจ (Business Enterprises) ที่มุ่งหวังกำไร ส่วนที่เหลืออีก 2 ฉบับ คือ SFAC No.2 และ No.6 ใช้สำหรับทั้งองค์กรที่ไม่ใช่ธุรกิจและกิจการธุรกิจ

ประวัติการพัฒนาแม่บทการบัญชีของสหรัฐอเมริกาที่มีมายาวนานนี้ สะท้อนให้เห็นถึงความพยายามในการสร้างกรอบแนวคิดในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีให้มีจุดยืนและสอดคล้องกัน แต่หลังจากที่ SFAC สำเร็จออกมา FASB ก็ประสบความสำเร็จในการออกมาตรฐานการบัญชีมาจนถึงทุกวันนี้²³ ซึ่งได้รับการยอมรับจากประเทศต่างๆ ทั่วโลก โดยทุกครั้งที่มีการทบทวนและแก้ไขมาตรฐานการบัญชีที่ใช้กันอยู่ หรือการออกมาตรฐานการบัญชีเรื่องใหม่ให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบในการดำเนินธุรกิจ FASB จะใช้ SFAC เป็นกรอบในการพิจารณา

²² แม่บทการบัญชีของสหรัฐอเมริกา นอกจากเรียกว่า Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) ซึ่งเป็นชื่ออย่างเป็นทางการแล้ว ยังเรียกได้อีกหลายชื่อ เช่น Concepts Statement (CON) หรือ FASB Conceptual Framework

²³ จนถึงปัจจุบัน FASB ได้ออก Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) หรือ FASB Statements (FAS) จำนวน 153 ฉบับ (ค.ศ. 1973-2004) — ดูภาคผนวก ฉ

ความสำเร็จในการออกแม่บทการบัญชีนี้เอง ทำให้แม่บทการบัญชีของสหรัฐอเมริกามีอิทธิพลต่อการพัฒนาแม่บทการบัญชีของ IASC และของประเทศต่างๆ ทั่วโลก ซึ่งล้วนมีแม่บทการบัญชีของสหรัฐอเมริกาเป็นพื้นฐานหรือต้นแบบในการพัฒนา

2. การพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักร²⁴ เป็นอีกประเทศหนึ่งที่ตระหนักถึงความสำคัญและความต้องการแม่บทการบัญชีเช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา โดยเริ่มมีความต้องการพัฒนาแม่บทการบัญชีในต้นทศวรรษ 1970 ซึ่งเป็นผลจากการถกทวงโอกาสของภาครัฐกิจการการตกแต่งตัวเลขในช่วงทศวรรษ 1960 โดยอาศัยความหลากหลายของการปฏิบัติทางบัญชี ในขณะที่นั้น องค์กรวิชาชีพลูกวิพากษ์วิจารณ์อย่างมากว่า ล้มเหลวในการพัฒนาหลักการสำหรับการนำเสนอรายงานทางการเงินให้มีความคงเส้นคงวา และให้ทางเลือกในการปฏิบัติทางบัญชีมากเกินไป ด้วยเหตุนี้ ในปลาย ค.ศ. 1969 Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)²⁵ จึงตอบสนองโดยการออกแถลงการณ์ *Statement of Intent on Accounting Standards in the 1970s* เพื่อเผยแพร่ความมุ่งหมายที่จะยกระดับการปฏิบัติทางบัญชีให้เป็นมาตรฐาน²⁶ และลดความหลากหลายของการปฏิบัติทางบัญชี โดยการออกแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชีที่เป็นการปฏิบัติทางบัญชีที่ดีที่สุด (Best Practice) เรียกว่า Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) ซึ่งนำไปสู่การตั้งคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีขึ้นใน ค.ศ. 1970 มีชื่อว่า Accounting Standards Steering Committee (ASSC) ต่อมาใน ค.ศ. 1976 เปลี่ยนชื่อเป็น Accounting Standards Committee (ASC) ซึ่งเป็นคณะกรรมการ

²⁴ ประเทศสหราชอาณาจักร (United Kingdom) ประกอบด้วย 4 ดินแดน ได้แก่ อังกฤษ เวลส์ สกอตแลนด์ (รวมเรียกว่า Great Britain) และไอร์แลนด์เหนือ สหราชอาณาจักรเป็นประเทศแรกของโลกที่มีการก่อตั้งองค์กรวิชาชีพบัญชี โดยองค์กรแรกก่อตั้งโดยพระบรมราชานุญาต (Royal Charter) ใน ค.ศ. 1854 มีชื่อว่า The Society of Accountants of Edinburgh

²⁵ ICAEW เป็นองค์กรวิชาชีพบัญชีที่ใหญ่ที่สุดในทวีปยุโรป และเป็นหนึ่งในสมาชิกที่ใหญ่ที่สุดของ CCAB (ดูเชิงอรรถที่ 27) ก่อตั้งใน ค.ศ. 1880 โดยพระบรมราชานุญาตของพระนางเจ้าวิกตอเรีย (Royal Charter) — ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ http://www.icaew.co.uk/index.cfm?AUB=TB2I_49070,MNXI_49070

²⁶ ก่อนที่จะมีการพัฒนามาตรฐานการบัญชี (SSAP) ในทศวรรษ 1970 ICAEW ออกแถลงการณ์ข้อเสนอแนะที่เรียกว่า Recommendations on Accounting Principles เพื่อให้แนวทางแก่สมาชิกไว้ในคู่มือ (Members' Handbook) ซึ่งมีลักษณะเชิงสรุปการปฏิบัติทางบัญชีในขณะนั้น โดยเริ่มออกเผยแพร่ครั้งแรกใน ค.ศ. 1942

ร่วมภายใต้การกำกับดูแลของ Consultative Committee of Accountancy Bodies (CCAB)²⁷ โดยมีหน้าที่กำหนด SSAP แต่การออกเผยแพร่และการประกาศใช้นั้น เป็นอำนาจของ CCAB ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากสมาชิกทั้ง 6 องค์กรของ CCAB ดังนั้น SSAP จึงไม่มีผลบังคับใช้ตามกฎหมาย เพราะเป็นการประกาศใช้โดยองค์กรวิชาชีพเอง และมีลักษณะเป็นการแนะนำให้ใช้มากกว่าที่จะเป็นการบังคับตามกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม ความพยายามครั้งแรกของการพัฒนาแม่บทการบัญชีของสหราชอาณาจักร เริ่มขึ้นจากการออกเผยแพร่ Discussion Paper – *The Corporate Report* โดย ASSC ใน ค.ศ. 1975 ซึ่งได้อภิปรายถึงความเห็นทางการบัญชีในเรื่องต่างๆ เช่น วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน การบัญชี ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงิน วิธีการวัดมูลค่า และการนำเสนอการเงิน อย่างไรก็ตาม การอภิปรายนี้ ไม่ประสบความสำเร็จและถูกมองว่าล้มเหลว เพราะไม่ได้รับการยอมรับจากภาคธุรกิจ โดยเฉพาะในประเด็นการสนองความต้องการของกลุ่มผู้ใช้ที่กว้าง โดยแนะนำให้กิจการควรนำเสนอรายงานที่หลากหลาย²⁸ ซึ่งรวมถึงรายงานการว่าจ้างและการแสดงความคาดหวังในอนาคต

ในปลายทศวรรษ 1980 ท่ามกลางกระแสความต้องการของตลาดหลักทรัพย์ที่ต้องการให้บริษัทจดทะเบียนปฏิบัติตาม SSAP ตลอดจนความไม่พอใจของภาคธุรกิจจากความล่าช้าของการกำหนด SSAP ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากสมาชิกทั้ง 6 ของ CCAB ดังนั้น ใน ค.ศ. 1987 CCAB จึงตั้งคณะกรรมการขึ้นมาชุดหนึ่ง เรียกว่า Dearing Committee โดยมี Sir Ron Dearing เป็นประธาน เพื่อทบทวนและให้คำแนะนำในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี โดยใน ค.ศ. 1988 คณะกรรมการชุดนี้ได้รายงานไว้ใน Dearing Report, *The Making of Accounting Standards* โดยเสนอให้ตั้งองค์กรขึ้นมาใหม่เพื่อกำหนดมาตรฐานการบัญชีและให้อำนาจในการประกาศใช้ตามกฎหมาย นอกจากนี้ ยังแนะนำให้พัฒนาแม่บทการบัญชี โดยให้เหตุผลว่า การไม่มีแม่บทการบัญชีเป็นอุปสรรคต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และการนำมาตราฐานไปใช้ โดยเชื่อว่า แม่บทการบัญชีจะช่วยในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีในเรื่องต่างๆ และให้ดุลยพินิจสำหรับความเพียงพอ

²⁷ CCAB เป็นองค์กรซึ่งเกิดจากความร่วมมือขององค์กรวิชาชีพ 6 องค์กรในสหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์ ประกอบด้วย 1) ICAEW: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales 2) ICAS: The Institute of Chartered Accountants of Scotland 3) ICAI: The Institute of Chartered Accountants in Ireland 4) ACCA: The Association of Chartered Certified Accountants 5) CIMA: The Chartered Institute of Management Accountants และ 6) CIPFA: The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy โดยมีความร่วมมือกันครั้งแรกเพื่อก่อตั้งใน ค.ศ. 1974 — ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ <http://www.icaew.co.uk/ccab/intro.html>

²⁸ The Corporate Report สนับสนุนให้มีการนำเสนอรายงานมูลค่าเพิ่ม (Value Added Statement) ซึ่งเป็นการนำเสนอข้อมูลเชิงสมัครใจ (Voluntary)

ของการเปิดเผยข้อมูลอย่างความถูกต้องและยุติธรรมต่อผู้ใช้ (True and fair view) ตลอดจนช่วยผู้จัดทำและผู้สอบบัญชีในการตีความมาตรฐานการบัญชีและการตัดสินใจในเรื่องที่ไม่มีมาตรฐานเฉพาะเรื่องรองรับ ซึ่งต่อมาใน ค.ศ. 1989 ความต้องการพัฒนาแม่บทการบัญชีนี้ ก็ได้รับการสนับสนุนจากศาสตราจารย์ David Solomons คณะกรรมการวิจัยของ ICAEW ซึ่งได้รายงานไว้ใน Solomons Report, *ASC's Guidelines for Financial Reporting Standards* เพื่อให้แนวทางในการพัฒนามาตรฐานการบัญชี โดยได้รับอิทธิพลจาก IASC Framework ซึ่งออกเผยแพร่ในปีเดียวกัน

ภายใต้การแนะนำของ Dearing Committee และกฎหมายบริษัท ค.ศ. 1989 (Companies Act 1989) ที่กำหนดให้บริษัททุกบริษัทไม่เพียงแต่บริษัทจดทะเบียนต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้โดยองค์กรวิชาชีพ ซึ่งนับเป็นการปฏิรูปทางวิชาชีพที่สำคัญของสหราชอาณาจักร ในที่สุดก็มีการก่อตั้งองค์กรอิสระขึ้นใน ค.ศ. 1990 มีชื่อว่า Financial Reporting Council (FRC)²⁹ เพื่อส่งเสริมการรายงานทางการเงินที่ดี โดยมีสมาชิกทั้งจากภาคอุตสาหกรรม สถาบันการเงิน และองค์กรวิชาชีพเอง และมีคณะกรรมการอิสระภายใต้การกำกับดูแล 2 ชุด คือ

- 1) Accounting Standards Board (ASB) มีหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชีแทน ASC (ค.ศ. 1976-1990) โดยมีคณะกรรมการย่อย คือ Urgent Issues Task Force (UITF) มีหน้าที่ช่วยเหลือ ASB เมื่อมีประเด็นปัญหาทางบัญชีที่เร่งด่วนเกิดขึ้น โดยออกเผยแพร่ข้อสรุปเพื่อสร้างความชัดเจน
- 2) Financial Reporting Review Panel (FRRP) มีหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติทางบัญชีที่ไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

ASB ออกมาตรฐานการบัญชี เรียกว่า Financial Reporting Standards (FRS, ฤดูกาลผนวก ๗) และรับเอา SSAP³⁰ ที่ออกโดย ASC มาใช้ โดย SSAP ยังคงมีผลบังคับใช้หากไม่ถูกแก้ไขหรือทดแทนโดย FRS ขณะเดียวกัน ก็ไม่ละเลยต่อการพัฒนาแม่บทการบัญชี โดยใน ค.ศ.1991 ASB ได้ประกาศโครงการพัฒนาแม่บทการบัญชีของสหราชอาณาจักรที่เรียกว่า Statement of Principles (SoP) โดยมีการพัฒนาคู่ขนานไปกับการพัฒนามาตรฐานการบัญชี

²⁹ ปัจจุบัน FRC มีคณะกรรมการเพิ่มอีก 3 ชุด คือ 1) Auditing Practices Board (APB) 2) Accountancy Investigation and Discipline Board (AIDB) และ 3) Professional Oversight Board for Accountancy — ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ <http://www.frc.org.uk/about/>

³⁰ ASC ออก SSAP มาทั้งหมด 25 ฉบับ (ค.ศ. 1971-1990)

ภายหลังการประกาศโครงการแม่บทการบัญชีใน ค.ศ.1991 ASB ได้ทยอยออก Discussion Draft, Statement of Principles เป็นบทๆ (Chapters) จนถึง ค.ศ. 1994 จำนวน 7 บทด้วยกัน จนในเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. 1995 ASB ได้ยกร่าง SoP ฉบับสมบูรณ์ฉบับแรก โดยรวบรวม Discussion Draft ที่ออกเป็นบทๆ มาแก้ไข แล้วรวมไว้ในร่าง SoP ฉบับสมบูรณ์ฉบับเดียว ซึ่งมีเนื้อหาคล้ายกับ IASC Framework (ค.ศ. 1989) โดยมี 7 บท ดังนี้

- Chapter 1, The Objective of Financial Statements
- Chapter 2, The Qualitative Characteristics of Financial Information
- Chapter 3, The Elements of Financial Statements
- Chapter 4, The Recognition of Items in the Financial Statements
- Chapter 5, Measurement in Financial Statements
- Chapter 6, Presentation of Financial Information
- Chapter 7, The Reporting Entity

หลังจากนั้น ก็ได้มีการอภิปรายและรับฟังความเห็นจากหลายๆ ฝ่าย ตลอดจนการเรียนรู้จากประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นกับ IASC Framework และแม่บทการบัญชีของประเทศอื่นๆ ที่มีการพัฒนามาก่อน เพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไขแล้วออกฉบับสมบูรณ์ต่อไป จนในเดือนมีนาคม ค.ศ. 1999 ASB ได้ยกร่าง SoP ฉบับที่ 2 โดยเพิ่มบทที่ 8 (Accounting for Interests in Other Entities) อีก 1 บท ซึ่งคาดหวังให้เป็นร่างฉบับสุดท้ายและตั้งใจออกเผยแพร่ฉบับสมบูรณ์ในปลาย ค.ศ. 1999 และในเดือนพฤษภาคมปีเดียวกัน The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) ซึ่งเป็นหนึ่งในสมาชิกของ CCAB ได้เชิญผู้ประกอบการวิชาชีพและตัวแทนจากสถาบันการศึกษาต่างๆ มาร่วมประชุมอภิปรายเกี่ยวกับร่าง SoP ฉบับใหม่ จนในที่สุด ในวันที่ 9 ธันวาคม ค.ศ. 1999 ASB ได้ออกแถลงการณ์แม่บทการบัญชีฉบับสมบูรณ์ เรียกว่า Statement of Principles for Financial Reporting (SoP/SPFR) ซึ่งเป็นแม่บทการบัญชีของสหราชอาณาจักรในปัจจุบัน โดยประกอบด้วย 8 บท ดังนี้

- Chapter 1, The Objective of Financial Statements
- Chapter 2, The Reporting Entity
- Chapter 3, The Qualitative Characteristics of Financial Information
- Chapter 4, The Elements of Financial Statements
- Chapter 5, Recognition in Financial Statements

Chapter 6, Measurement in Financial Statements

Chapter 7, Presentation of Financial Information

Chapter 8, Accounting for Interests in Other Entities (เพิ่มเติมจากร่างฉบับแรก)

เห็นได้ว่า แม่บทการบัญชีของสหราชอาณาจักรมีการพัฒนาออกมาได้หลังสุด ภายหลังจากออก SFAC ของสหรัฐอเมริกา และ IASC Framework โดยมีเนื้อหาค้ำกับ IASC Framework เนื่องจาก ASB เล็งเห็นถึงความต้องการมีมาตรฐานการบัญชีเดียวกันที่เป็นที่ยอมรับ ซึ่งได้รับอิทธิพลจากข้อกำหนดของสหภาพยุโรป (European Union Directives หรือ EU Directives) ที่ต้องการให้ตลาดทุนของประเทศสมาชิกใช้ IAS³¹ ด้วยเหตุนี้ ASB จึงใช้ IASC Framework เป็นพื้นฐานในการพัฒนา SoP เพื่อให้การมาบรรจบกับ IAS ทำได้ง่ายขึ้น อย่างไรก็ตาม ASB ไม่คาดหวังให้ผลการดำเนินงานบัญชีนี้เป็นฉบับสุดท้าย โดยคาดหวังให้มีการพัฒนาต่อไปเป็นระยะๆ ตามความเหมาะสม

3. การพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศไทย

การพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศไทยนั้น เริ่มขึ้นพร้อมๆ กับการพัฒนามาตรฐานบัญชี โดยมีการพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทยครั้งแรกจากการริเริ่มของศาสตราจารย์หิรัญ รัตติศรี ซึ่งเป็นนายกสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย³² (The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand: ICAAT) ในระหว่าง พ.ศ. 2520-2522 เนื่องด้วยเล็งเห็นถึงความจำเป็นที่ประเทศไทยควรมีมาตรฐานการบัญชีเป็นของตนเอง เพราะประเทศเพื่อนบ้าน เช่น

³¹ ใน ค.ศ. 2000 คณะกรรมาธิการสหภาพยุโรป (EU Commission) ได้เสนอให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสมาชิก EU ทั้งหมด (รวมถึงธนาคารและสถาบันการเงินอื่น) ใช้ IAS โดยให้มีผลใน ค.ศ. 2005 เพื่อให้บรรลุเป้าหมายการใช้มาตรฐานการบัญชีเดียวกัน (One set of accounting standards) เพื่อส่งเสริมความมีประสิทธิภาพของตลาดทุนระหว่างประเทศสมาชิก

³² เป็นสถาบันวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ก่อตั้งเมื่อวันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2491 โดยใช้ชื่อเริ่มแรกว่า “สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย” (The Institute of Certified Accountants of Thailand) ต่อมาเมื่อวันที่ 24 พฤษภาคม พ.ศ. 2518 ได้เปลี่ยนชื่อเป็น “สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย” (The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand: ICAAT หรือ ส.บ.ช.) ซึ่งเป็นชื่อที่ใช้มาจนถึงปัจจุบัน — ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ <http://www.icaat.or.th>

มาเลเซีย และสิงคโปร์ ต่างมีมาตรฐานการบัญชีของตน ประกอบกับทางกระทรวงพาณิชย์ได้ออก พ.ร.บ. การสอบบัญชี พ.ศ. 2505 และกฎกระทรวงว่าด้วยมารยาทของผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2511 ซึ่งมีการอ้างอิงถึงหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่ขณะนั้นประเทศไทยยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่ถือได้ว่าเป็นหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของไทยออกมาบังคับใช้ ทำให้นักบัญชีและผู้สอบบัญชีต่างใช้หลักการบัญชีที่แตกต่างกัน ดังนั้น เมื่อศาสตราจารย์หิรัญเข้ารับตำแหน่งนายกสมาคมนักบัญชีฯ จึงมอบหมายงานการพัฒนามาตรฐานการบัญชีให้กับ *ศาสตราจารย์สังเวียน อินทรวิชัย*³³ เพราะเล็งเห็นว่าศาสตราจารย์สังเวียนเป็นผู้ที่ตระหนักถึงความสำคัญของมาตรฐานการบัญชีต่อการพัฒนาตลาดทุนและต่อวิชาชีพบัญชี ซึ่งขณะนั้น ท่านเป็นที่ปรึกษาของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จุดนี้เอง ถือเป็นจุดเริ่มต้นของการพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทย และนำไปสู่การออกมาตรฐานการบัญชีไทยฉบับแรกในเวลาต่อมา

ศาสตราจารย์สังเวียนได้เสนอให้สมาคมฯ ตั้งคณะกรรมการหลักการบัญชีเพื่อพิจารณา มาตรฐานการบัญชี โดยมี *ดร.พนัส สิมะเสถียร* เป็นประธาน และอนุกรรมการชุดนี้ได้ตั้งคณะทำงาน หลักการบัญชีขึ้นมาชุดหนึ่งเพื่อร่างมาตรฐานการบัญชี โดยมีศาสตราจารย์สังเวียนเป็นประธาน คณะทำงานชุดนี้ได้เริ่มทำงานมาตั้งแต่ พ.ศ. 2520 โดยใช้แนวทางของมาตรฐานการบัญชีของประเทศ สหรัฐอเมริกาเป็นหลักสำหรับการพัฒนา แล้วนำมาขยายร่างมาตรฐานการบัญชีเพื่อเสนอต่อ คณะอนุกรรมการฯ และเมื่อคณะอนุกรรมการฯ เห็นชอบ ก็จะเสนอต่อสมาคมฯ เพื่อนำออกมารับ ฟังความเห็นจากสมาชิกของสมาคมฯ ในการประชุมประจำปี จนในที่สุด ใน พ.ศ. 2522 สมาคมฯ ได้ออกมาตรฐานการบัญชี จำนวน 5 ฉบับด้วยกัน³⁴ ซึ่งหนึ่งในนั้นและเป็นมาตรฐานการบัญชีไทย ฉบับแรก คือ *มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง ข้อสมมติฐานมูลฐานของการบัญชี* โดยคณะทำงานฯ ได้เรียบเรียงขึ้นตามข้อเสนอแนะของคณะอนุกรรมการฯ ซึ่งถือเป็นจุดเริ่มต้นของการพัฒนาแม่บท การบัญชีของมาตรฐานการบัญชีไทย (ในขณะนั้น ยังไม่มีการใช้คำว่า แม่บทการบัญชี) โดยมีพื้นฐาน มาจาก SFAC ของสหรัฐอเมริกา แต่กระชับกว่า (มีเนื้อหาเพียง 10 ย่อหน้า) และมีลักษณะเป็นการ สรุปรูป โดยนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับประเทศ อย่างไรก็ตาม มีเนื้อหาไม่ครอบคลุมหลักการพื้นฐาน ของแม่บทการบัญชี เช่น ไม่ได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของงบการเงินไว้อย่างชัดเจน ไม่ได้ให้คำนิยาม

³³ ศาสตราจารย์สังเวียน อินทรวิชัย เป็นผู้ที่มิบทบาทสำคัญในการทำให้มีมาตรฐานการบัญชีขึ้นในประเทศไทยเป็นครั้งแรกใน พ.ศ. 2522 และมีบทบาทต่อการออกและการใช้มาตรฐานการบัญชีมาโดยตลอด ท่านถึงแก่อนิจกรรม เมื่อเดือนกันยายน พ.ศ. 2544 ที่ผ่านมา (อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์, 2545)

³⁴ ประกอบด้วย ฉบับที่ 1 เรื่อง ข้อสมมติฐานมูลฐานของการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง นโยบายการบัญชี ฉบับที่ 3 เรื่อง รายการพิเศษ ฉบับที่ 4 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี และ ฉบับที่ 5 เรื่อง กำไรต่อหุ้น ซึ่งออกเผยแพร่ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2522 โดยให้ถือปฏิบัติตั้งแต่ 1 กันยายน 2522 เป็นต้นมา

ขององค์ประกอบของงบการเงิน โดยกล่าวไว้แต่เพียง มีอะไรบ้าง ไม่ได้กล่าวถึงการรับรู้และการวัดมูลค่าที่หลากหลายขององค์ประกอบดังกล่าว โดยกล่าวไว้แต่เพียงหลักการเกิดขึ้นของรายได้ และหลักการค่าทุน เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ใน พ.ศ. 2524 สมาคมฯ ได้ตีพิมพ์แถลงการณ์แนวความคิดทางการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง วัดดูประสงค์ของการรายงานข้อมูลทางการเงินของธุรกิจ และฉบับที่ 2 เรื่อง คุณภาพของข้อมูลทางการบัญชี ไว้ในเอกสารประกอบการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 7 ระหว่างวันที่ 28-29 มิถุนายน 2524 โดยสรุปมาจาก SFAC ฉบับที่ 1 และฉบับที่ 2 ของ FASB ตามลำดับ ต่อมาใน พ.ศ. 2525 ภายใต้อำนาจของคณะกรรมการบัญชีของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (เดิมเรียกว่า คณะอนุกรรมการหลักการบัญชี) ก็ได้มีการจัดพิมพ์ให้สมบูรณ์แยกเป็นเล่มพิเศษ โดยเนื้อหาของแถลงการณ์แนวความคิดทางการบัญชี ฉบับที่ 1 และฉบับที่ 2 ได้แปลมาจาก SFAC ฉบับที่ 1 และฉบับที่ 2 ตามลำดับ และได้เพิ่มแถลงการณ์แนวความคิดทางการบัญชี ฉบับที่ 3 เรื่อง ส่วนประกอบของงบการเงินของธุรกิจ และฉบับที่ 4 เรื่อง วัดดูประสงค์ของการรายงานข้อมูลทางการเงินขององค์การที่ไม่ใช่ธุรกิจการค้า โดยแปลมาจาก SFAC ฉบับที่ 3 และฉบับที่ 4 ตามลำดับเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม แถลงการณ์แนวความคิดทางการบัญชีนี้ ไม่มีผลให้ถือปฏิบัติแต่อย่างใด โดยเป็นเพียงการตีพิมพ์เผยแพร่เพื่อเป็นประโยชน์ต่อวงการศึกษานั้น

หลังจากที่มีการออกมาตรฐานการบัญชี 5 ฉบับดังกล่าว ก็มีการจัดทำร่างมาตรฐานการบัญชีอีกหลายเรื่อง แต่ก็ไม่ได้ออกมาเป็นมาตรฐานการบัญชีแต่อย่างใด ซึ่งอาจเนื่องมาจากมีการเปลี่ยนแปลงการออกมาตรฐานการบัญชีไปใช้ IAS ทำให้มีการชะลอการออกมาตรฐานการบัญชีไทยเพื่อเปลี่ยนไปใช้แนวทางของ IAS ในการกำหนดมาตรฐานแทน โดยตั้งแต่ พ.ศ. 2529 สมาคมฯ ได้ออกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 และฉบับต่อๆ มา อีกหลายฉบับ โดยตั้งแต่ฉบับที่ 7 เป็นต้นมาอ้างอิงมาจาก IAS เป็นหลัก โดยนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับประเทศ ซึ่งใน พ.ศ. 2535 (มีศาสตราจารย์คุณหญิงนงเยาว์ ชัยเสรี เป็นนายกสมาคมฯ และมี ศาสตราจารย์เกษรี ณรงค์เดช เป็นประธานอนุกรรมการมาตรฐานการบัญชี ในระหว่าง พ.ศ. 2534-2536) ขณะนั้น สมาคมฯ ออกมาตรฐานการบัญชีมาได้ 22 ฉบับ สมาคมฯ ได้ร่วมมือกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยได้ร่วมกันปรึกษาหารือเกี่ยวกับการใช้ IAS เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้ใช้งบการเงินที่มีการลงทุนระหว่างประเทศมากขึ้น และต่างเห็นควรให้ใช้ IAS ซึ่งสมาคมฯ ก็ได้นำมาเป็นกรอบในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทยฉบับต่อๆ มา จนถึงฉบับที่ 31 ก่อนที่จะมีการปฏิรูปมาตรฐานทางวิชาชีพครั้งสำคัญที่เกิดขึ้นภายหลังวิกฤตเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในกลาง พ.ศ. 2540 ซึ่งนับเป็นจุดหักเหที่สำคัญของวงการวิชาชีพบัญชีของไทย

วิกฤตเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นกับประเทศไทยเมื่อ พ.ศ. 2540 นั้น สาเหตุส่วนหนึ่งที่ถูกละเลยยกขึ้นมากล่าวถึงคือ การที่งบการเงินของบริษัทมหาชนจำกัดไม่ได้ส่งสัญญาณเตือนภัยให้นักลงทุนและไม่สะท้อนฐานะการเงินที่แท้จริงของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากการที่มาตรฐานการบัญชีของไทยไม่เป็นสากล แม้ว่าแต่เดิมนั้น การกำหนดมาตรฐานการบัญชีไทยส่วนใหญ่ใช้ IAS เป็นแนวทางอยู่แล้ว แต่ก็มีอีกหลายเรื่องที่ยังไม่ครอบคลุม IAS ที่มีอยู่ ซึ่งประเด็นนี้ IFAD³⁵ ได้กล่าวถึงบทเรียนจากวิกฤตทางการเงินที่เกิดขึ้นกับประเทศในภูมิภาคอาเซียนไว้ว่า

Lessons from the crisis — . . . the asian crisis showed that under the forces of financial globalisation it is essential for countries to improve . . . the supervision, regulation and transparency of financial systems . . . Efficiency of markets requires reliable financial information from issuers. With hindsight, it was clear that local accounting standards used to prepare financial statements did not meet international standards. Investors, both domestic and foreign, did not fully understand the weak financial position of the companies in which they were investing. (June 1999)³⁶

ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลไทยในสมัยนั้นจึงได้ตอบสนองโดยได้ระบุไว้ในหนังสือแสดงเจตจำนงต่อกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF: International Monetary Fund) ว่า จะทำการยกระดับมาตรฐานการบัญชีไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS)

จุดนี้เอง เป็นการปฏิรูปมาตรฐานการบัญชีไทยครั้งสำคัญ เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่มีการแข่งขันสูง ทั้งในด้านการค้าและการลงทุนที่ไม่มีพรมแดน ซึ่งจะทำให้นักลงทุนเกิดความเชื่อมั่นต่อข้อมูลในงบการเงินอันจะเป็นการเตรียมความพร้อมของตลาดทุนของประเทศไทย โดยนับแต่ พ.ศ. 2542 ที่ผ่านมา สมาคมฯ ได้ยกเลิกมาตรฐานฉบับเดิมหลายฉบับ โดยออกมาตรฐานฉบับใหม่มาทดแทน และออกมาตรฐานการบัญชีเรื่องใหม่อีกหลายฉบับ (ดูภาคผนวก ข) ซึ่งเกือบทั้งหมดอ้างอิงกับ IAS โดยมีกรอบการออกท่ามกลางเสียงวิพากษ์วิจารณ์ทั้งใน

³⁵ IFAD (International Forum on Accountancy Development) เป็นองค์กรระหว่างประเทศที่ก่อตั้งขึ้นใน ค.ศ. 1997 ภายหลังการเกิดวิกฤตทางการเงินในภูมิภาคอาเซียน โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อส่งเสริมคุณภาพของงานข้อมูลทางการเงินและการสอบบัญชีของประเทศกำลังพัฒนาและประเทศเศรษฐกิจใหม่ โดยประสานความร่วมมือระหว่างรัฐบาล องค์กรวิชาชีพ IOSCO สถาบันการเงินระหว่างประเทศ (เช่น World Bank) และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องอื่นๆ — ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ http://www.ifad.net/content/ie/ie_f_aboutifad_frameset.htm

³⁶ Barry Elliott and Jamie Elliott. *Financial Accounting, Reporting and Analysis*. (Gosport: Prentice-Hall, Inc., 2002), pp. 152.

ทางบวกและทางลบ มีหลายฝ่ายที่เห็นด้วยและพยายามผลักดันให้มาตรฐานการบัญชีไทยทัดเทียมกับมาตรฐานสากล ในขณะที่อีกหลายฝ่ายไม่เห็นด้วย เพราะเห็นว่าประเทศไทยยังไม่พร้อม

อย่างไรก็ตาม ในการพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทย คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีในขณะนั้น ซึ่งมี *ดร.ภาพร เอกอรรถพร* เป็นประธาน ได้เริ่มโครงการพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทย โดยพัฒนาแม่บทการบัญชีเป็นลำดับแรก เนื่องด้วยตระหนักถึงความสำคัญของแม่บทการบัญชีที่มีต่อการพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทย โดยได้จัดทำร่าง *แม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน* ซึ่งแปลมาจาก IASC Framework (July 1989) โดยมีลักษณะเป็นการนำมาใช้ (Adoption) โดยไม่มีการดัดแปลงในส่วนเนื้อหาของเนื้อหา แต่ในส่วนของการนำ วัตถุประสงค์และสถานภาพ และขอบเขต มีการดัดแปลงหรือตัดบางส่วนออกเพื่อให้เหมาะสมกับประเทศ โดยยังคงข้อความหลักไว้ และได้ตีพิมพ์เผยแพร่ร่างแม่บทการบัญชีดังกล่าวไว้ในวารสารนักบัญชี (สิงหาคม-พฤศจิกายน 2541) ขณะเดียวกัน ก็ได้ออกเผยแพร่บทความที่ต้องการชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของแม่บทการบัญชี ตลอดจนเสริมสร้างความเข้าใจให้กับนักบัญชีไว้ในวารสารบริหารธุรกิจ (ตุลาคม-ธันวาคม 2541) จนในต้น พ.ศ. 2542 ก็ได้ประกาศใช้อย่างเป็นทางการ โดยให้ยกเลิกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง ข้อสมมติฐานมูลฐานของการบัญชี และให้ใช้แม่บทการบัญชีฉบับนี้แทนตั้งแต่วันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2542 เป็นต้นมา คำว่า “แม่บทการบัญชี” จึงเป็นเรื่องใหม่และมีการนำมาใช้กันจนถึงทุกวันนี้ และมีบทบาทที่สำคัญต่อการพัฒนามาตรฐานการบัญชีไทย โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีมีความประสงค์ที่จะใช้แม่บทการบัญชีเป็นเกณฑ์ในการปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบันและพัฒนามาตรฐานการบัญชีที่จะใช้ในอนาคตให้สอดคล้องกันและสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ อีกทั้งยังมีความประสงค์ให้ผู้จัดทำและผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงที่มาและเนื้อหาของมาตรฐานการบัญชีได้ลึกซึ้งยิ่งขึ้นเพื่อสามารถนำไปใช้อ้างอิงในการนำมาตรฐานการบัญชีที่มีอยู่มาปฏิบัติและการปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีกำหนด

4. การพัฒนาแม่บทการบัญชีของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Committee: IASC³⁷, ค.ศ. 1973-2001) องค์กรอิสระผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

³⁷ ก่อตั้งขึ้นอย่างเป็นทางการ เมื่อวันที่ 29 มิถุนายน ค.ศ. 1973 ที่กรุงลอนดอน ประเทศสหราชอาณาจักร จากความร่วมมือขององค์กรวิชาชีพจาก 9 ประเทศ ประกอบด้วย ประเทศออสเตรเลีย แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมนี

(International Accounting Standards: IAS) ที่ก่อตั้งขึ้นพร้อมๆ กับ FASB ใน ค.ศ. 1973 เป็นอีกองค์กรหนึ่งที่ทำให้ความสำคัญกับการพัฒนาแม่บทการบัญชี โดยในกลางทศวรรษ 1980 ภายหลังจากออก SFAC ของ FASB IASC ได้ตระหนักถึงความต้องการแม่บทการบัญชี เนื่องด้วยเล็งเห็นว่าแม่บทการบัญชีจะช่วยในการพัฒนา IAS และการทบทวน IAS ที่ใช้กันอยู่ในขณะนั้น หลังจากนั้น IASC ก็มีการพิจารณากันอย่างกว้างขวาง จนในที่สุด ใน ค.ศ. 1989 IASC จึงได้ออก Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements หรือ IASC Framework ซึ่งได้รับความเห็นชอบจาก IASC เมื่อเดือนเมษายน ค.ศ. 1989 และได้ตีพิมพ์เผยแพร่เมื่อเดือนกรกฎาคมในปีเดียวกัน โดยมีความคล้ายคลึงกับ SFAC ของสหรัฐอเมริกา จึงกล่าวได้ว่า IASC Framework มีพื้นฐานการพัฒนามาจากแม่บทการบัญชีของสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นประเทศที่มีบทบาทสำคัญในการร่วมกำหนด IAS และมีอิทธิพลต่อการพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลก

การออก IASC Framework ใน ค.ศ. 1989 นี้เอง เสมือนเป็นจุดเริ่มต้นของการพัฒนาความสอดคล้องกันระหว่างประเทศในเรื่องวัตถุประสงค์ของงบการเงินที่ต้องการให้กิจการแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน โดยถูกต้องและยุติธรรม หรือถูกต้องตามควร (True and Fair View หรือ Fair Presentation) ซึ่งเป็นแนวคิดที่ได้รับอิทธิพลจากกลุ่มประเทศ Anglo-Saxon³⁸ เพื่อสนองความต้องการข้อมูลทางบัญชีของตลาดทุนทั่วโลก

IASC Framework มีเนื้อหาโดยรวมครอบคลุมถึง วัตถุประสงค์ของงบการเงิน ข้อสมมติที่เป็นมูลฐานของงบการเงิน ลักษณะเชิงคุณภาพที่ทำให้ข้อมูลในงบการเงินมีประโยชน์ คำนิยาม การรับรู้และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน และแนวคิดเกี่ยวกับทุนและการรักษาระดับทุนที่ใช้อ้างอิงในการวัดผลกำไร ซึ่งเป็นกรอบแนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงินต่อผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก แต่ประเด็นที่น่าสนใจคือ แม่บทการบัญชีไม่ใช่มาตรฐานการบัญชี ดังนั้น กรอบแนวคิดที่เป็นพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงินควรบัญญัติไว้ในแม่บทการบัญชี แต่ IASC Framework นั้น ดูเหมือนว่าจะกระชับที่สุด เพราะได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีในเรื่องการนำเสนองบการเงินไว้ใน IAS No.1, Presentation of Financial Statements (revised 1997) โดยไม่นำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของ IASC Framework

ญี่ปุ่น เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ สหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์ และ สหรัฐอเมริกา — ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ <http://www.iasb.org/about/history.asp>

³⁸ เป็นกลุ่มประเทศที่มีรูปแบบทางบัญชี (Accounting Model) ที่สนองความต้องการข้อมูลของผู้ลงทุนและผู้ให้กู้เพื่อใช้ในการตัดสินใจเป็นส่วนใหญ่ เนื่องจากมีตลาดทุนขนาดใหญ่และเป็นกลไกที่สำคัญในการขับเคลื่อนของระบบเศรษฐกิจ ประเทศในกลุ่มนี้ เช่น ประเทศออสเตรเลีย แคนาดา เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ สหราชอาณาจักรและไอร์แลนด์ และ สหรัฐอเมริกา เป็นต้น ซึ่งล้วนเป็นประเทศที่เป็นคณะกรรมการชุดแรกของ IASC

เมื่อวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2001 IASC ได้ปรับโครงสร้างการบริหารงานใหม่ โดยมอบหน้าที่การกำหนด IAS ให้กับคณะกรรมการภายใต้โครงสร้างใหม่ มีชื่อว่า International Accounting Standards Board (IASB) ดังนั้น IASC Framework จึงนำมาใช้โดย IASB และเรียกชื่อใหม่ว่า IASB Framework

การกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศนั้น IASB ตัดสินใจเรียกมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศที่ออกมาว่า International Financial Reporting Standards (IFRS)³⁹ เนื่องจากต้องการให้มีการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งไม่จำกัดขอบเขตเพียงงบการเงินตาม IASC Framework โดย IASB คาดหวังว่าการเปลี่ยนแปลงนี้จะนำไปสู่การทบทวน IASB Framework ให้มีขอบเขตครอบคลุมรายงานทางการเงินโดยไม่จำกัดเพียงงบการเงินเท่านั้น

IASB คณะกรรมการชุดใหม่และเป็นชุดที่ดำรงอยู่จนทุกวันนี้ มีเป้าหมายการพัฒนามาตรฐานการบัญชีเดียวกันที่มีคุณภาพของตลาดทุนทั่วโลก (A single set of high-quality accounting standards) โดยประสานความร่วมมือกับองค์กรวิชาชีพผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลก เพื่อให้บรรลุเป้าหมายของการมาบรรจบกันของมาตรฐานการบัญชีของประเทศต่างๆ กับ IAS/IFRS (Convergence of national accounting standards with IAS/IFRS) ซึ่งการบรรลุเป้าหมายของการมาบรรจบกันนี้ IASB ได้ให้ความสำคัญกับ IASB Framework เพราะเล็งเห็นว่าแม่บทการบัญชีจะทำให้การมาบรรจบกันทำได้ง่ายขึ้น เนื่องจากมาตรฐานบัญชีกำหนดขึ้นภายใต้กรอบแนวคิดของแม่บทการบัญชีเดียวกัน

นอกจากนี้ IASB ยังมีโครงการทางเทคนิคที่มีในวาระการประชุม (IASB Technical Agenda Projects) อีกมากมาย ซึ่งเป็นโครงการศึกษาวิจัยเพื่อพัฒนามาตรฐานการบัญชีในเรื่องต่างๆ อย่างไรก็ตาม IASB ก็ไม่ละเลยที่จะพัฒนา IASB Framework โดยมีโครงการพัฒนาในเรื่องการวัดมูลค่า มีชื่อว่า Measurement Project⁴⁰ เพื่อให้หลักในการเลือกวัตถุประสงค์ของการวัดมูลค่าที่เหมาะสมสำหรับรายการที่รับรู้ในงบการเงิน ซึ่ง IASB Framework ไม่ได้ให้หลักเกณฑ์ไว้ กล่าวไว้แต่เพียงเกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่หลากหลายและใช้ผสมผสานกัน ในงบการเงินตามความเหมาะสม ภายใต้โครงการนี้ IASB ได้รับเอาโครงการของ IASC ในเรื่องมูลค่าปัจจุบัน (Present Value Project) มา

³⁹ IAS ที่ออกโดย IASC ยังคงถือปฏิบัติได้ หากไม่ถูกแก้ไขหรือทดแทนโดย IFRS ที่ออกโดย IASB จนถึงปัจจุบัน IASC ได้ออก IAS จำนวน 41 ฉบับ และ IASB ได้ออก Preface to IFRS และ IFRS จำนวน 6 ฉบับ — ดูภาคผนวก ก

⁴⁰ IASB ได้ร่วมมือกับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศแคนาดา (CASB: Canadian Accounting Standards Board) โดยเป็นโครงการวิจัยร่วมกันในนามของ IASB

เป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนา ซึ่งมีในวาระการประชุมของ IASC ใน ค.ศ. 1998 เพื่อให้หลักสำหรับการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันในการวัดมูลค่า โครงการของ IASC นี้ เกิดขึ้นภายหลังจากที่กลุ่มทำงานซึ่งเป็นตัวแทนของ G4+1⁴¹ ได้อภิปรายร่วมกับ IASC ในเรื่องความหลากหลายของการวัดมูลค่าปัจจุบันซึ่งมีการใช้กันอย่างแพร่หลายในขณะนั้น จนถึงปัจจุบัน โครงการในเรื่องการวัดมูลค่านี้ยังอยู่ระหว่างการทำงาน โดยมีการอภิปรายกันเป็นระยะๆ และมีเพียง FASB ที่สามารถออก SFAC No.7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements ใน ค.ศ. 2000 ที่ผ่านมา ซึ่งให้หลักในการใช้เทคนิคมูลค่าปัจจุบันไว้ นอกจากนี้ IASB ยังมีโครงการพัฒนา IASB Framework อื่นๆ อีก เช่น โครงการ “Revenue Recognition, Liabilities, and Equity: Concepts” ซึ่งทำงานร่วมกับ US FASB และ โครงการ “Elements of Financial Statements: Definitions” ซึ่งเป็นโครงการที่สำรวจความแตกต่างระหว่างคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินของแม่บทการบัญชีของประเทศต่างๆ เพื่อหาประเด็นความแตกต่างที่เป็นอุปสรรคต่อการมาบรรจบกัน (Convergence)

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright © by Chiang Mai University

⁴¹ G4+1 เป็นกลุ่มความร่วมมือขององค์กรวิชาชีพผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีจาก 5 ประเทศ ประกอบด้วย 1) **Australian** Accounting Standards Board 2) **Canadian** Accounting Standards Board 3) **United Kingdom** Accounting Standards Board 4) **United States** Financial Accounting Standards Board และ 5) **New Zealand** Financial Reporting Standards Board (เข้าร่วมเป็นประเทศสุดท้าย) โดยทำงานร่วมกับ IASC และต่อมาเมื่อมีการก่อตั้ง IASB ใน ค.ศ.2001 G4+1 ได้ลดยุทธศาสตร์ไป โดยมีการประชุมครั้งสุดท้ายที่กรุงลอนดอน ระหว่างวันที่ 30 มกราคม ถึง 1 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2001