

## บทที่ 5 สรุปผลการศึกษา

การค้นคว้าแบบอิสระนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบแม่บทการบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศไทย กับประเทศสหราชอาณาจักรและประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมุ่งศึกษาจำกัดเพียงแม่บทการบัญชีสำหรับกิจการธุรกิจ โดยที่แม่บทการบัญชีของประเทศไทยได้ศึกษาจาก แม่บทการบัญชีสำหรับการจัดทำและนำเสนองบการเงิน (แม่บทการบัญชีไทย) ส่วนแม่บทการบัญชีของประเทศสหราชอาณาจักร ศึกษาจาก Statement of Principles for Financial Reporting (SoP) และแม่บทการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา ศึกษาจาก Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC)

ในการศึกษาเปรียบเทียบ ได้มีการศึกษาการพัฒนาแม่บทการบัญชีของแต่ละประเทศ และแบ่งประเด็นเนื้อหาการเปรียบเทียบออกเป็น 11 ประเด็น ได้แก่ ด้านขอบเขตของแม่บทการบัญชี ด้านวัตถุประสงค์ของงบการเงิน ด้านข้อสมมติ ด้านลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน ด้านองค์ประกอบของงบการเงิน ด้านการรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน ด้านการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ด้านแนวคิดเกี่ยวกับทุนและการรักษาระดับทุน ด้านกิจการที่เสนอรายงาน ด้านการนำเสนอข้อมูลทางการเงิน และด้านการบัญชีสำหรับการมีส่วนร่วมได้เสียในกิจการอื่น ซึ่งสามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

### 1. สรุปผลการศึกษา

จากการศึกษาการพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศไทย ประเทศสหราชอาณาจักร และประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่า ประเทศไทยนำ แม่บทการบัญชีของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB Framework) มาใช้โดยไม่มีการดัดแปลง (Adoption) ขณะที่ประเทศสหราชอาณาจักร พัฒนาแม่บทการบัญชีของตนเองโดยมีพื้นฐานมาจาก IASB Framework เช่นเดียวกับประเทศไทย แต่มีลักษณะเป็นการนำมาปรับใช้ (Adaptation) โดยเพิ่มเติมเนื้อหาและปรับปรุงในรายละเอียดให้เหมาะสมยิ่งขึ้น ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกา ถือเป็นต้นแบบของการพัฒนาแม่บทการบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลก รวมทั้ง IASB Framework ดังนั้น กล่าวได้ว่า

แม่บทการบัญชีของทั้งสามประเทศพัฒนาขึ้นภายใต้กรอบแนวคิดเดียวกัน โดยมีประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นต้นแบบที่อยู่เบื้องหลังของการพัฒนาของทุกๆ ประเทศ

การศึกษาเปรียบเทียบแม่บทการบัญชีในแต่ละประเด็น ด้านขอบเขตของแม่บทการบัญชีพบว่า ทั้งสามแม่บทการบัญชี ต่างมุ่งนำไปใช้กับกิจการธุรกิจ โดยต่างมีเนื้อหาโดยรวมครอบคลุมเรื่อง วัตถุประสงค์และลักษณะเชิงคุณภาพของรายงานข้อมูลทางการเงิน องค์ประกอบของงบการเงิน และการรับรู้และการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน ซึ่งล้วนเป็นเนื้อหาที่เป็นแนวคิดพื้นฐานโดยทั่วไปของแม่บทการบัญชี อย่างไรก็ตาม SoP ได้เพิ่มเติมเนื้อหาในเรื่อง กิจการที่เสนอรายงานการนำเสนอข้อมูลทางการเงิน และการบัญชีสำหรับการมีส่วนได้เสียในกิจการอื่น ขณะที่แม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ไม่ได้กำหนดไว้ เมื่อพิจารณาขอบเขตการเสนอรายงานข้อมูลทางการเงินต่อบุคคลภายนอกพบว่า แม่บทการบัญชีไทย และ SoP มีขอบเขตจำกัดเพียงงบการเงิน โดยไม่ครอบคลุมวิธีการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นที่เสนอต่อบุคคลภายนอก ขณะที่ SFAC มีขอบเขตการเสนอรายงานข้อมูลทางการเงินต่อบุคคลภายนอก กว้างกว่า แม่บทการบัญชีไทย และ SoP โดยไม่จำกัดเพียงงบการเงิน แต่ยังคงครอบคลุมถึงวิธีการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นที่เสนอต่อบุคคลภายนอกด้วย

ด้านวัตถุประสงค์ของงบการเงิน พบว่า ทั้งแม่บทการบัญชีไทย SoP และ SFAC ต่างมุ่งให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินที่เป็นบุคคลภายนอกในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถประเมินความสามารถของกิจการในการก่อให้เกิดเงินสด และสามารถประเมินจังหวะเวลาและความแน่นอนของการก่อให้เกิดเงินสดนั้น และยังช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถประเมินการบริหารงานหรือความรับผิดชอบของคณะผู้บริหารด้วย อย่างไรก็ตาม SFAC มีวัตถุประสงค์ไม่จำกัดเพียงงบการเงิน แต่ยังคงครอบคลุมถึงวัตถุประสงค์ของการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นที่เสนอต่อบุคคลภายนอกด้วย และในการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลที่เป็นบุคคลภายนอกในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ แม่บทการบัญชีไทย และ SoP ถือว่าความต้องการข้อมูลของผู้ลงทุนเป็นเกณฑ์ โดยถือว่า ข้อมูลใดที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ลงทุนได้ ข้อมูลนั้นจะสามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นได้เช่นกัน เนื่องจากงบการเงินไม่อาจตอบสนองความต้องการข้อมูลที่แตกต่างกันของผู้ใช้งบการเงินได้ทุกกลุ่ม แต่ก็สามารถสนองความต้องการข้อมูลร่วมของผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่ได้ ขณะที่ SFAC ถือว่าความต้องการข้อมูลของเจ้าหนี้ด้วย นอกเหนือจากผู้ลงทุน โดยถือว่า ข้อมูลทางการเงินที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจลงทุนของผู้ลงทุนและการตัดสินใจให้สินเชื่อของเจ้าหนี้ ย่อมเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลกลุ่มอื่นด้วยเช่นกัน และในแง่ของส่วนประกอบของงบการเงิน ทั้งสามแม่บทการบัญชี ต่างก็ประกอบด้วยงบดุล งบกำไรขาดทุน และหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่ SoP และ SFAC ยัง

ถือให้งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเป็นส่วนหนึ่งด้วย ส่วนงบกระแสเงินสด ทั้ง SoP และ SFAC ถือให้เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน ขณะที่ตามแม่บทการบัญชีไทย อาจจัดทำได้โดยถือเป็นงบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน นอกจากนี้ SFAC ยังถือให้งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินด้วย ขณะที่แม่บทการบัญชีไทย และ SoP ไม่ได้กล่าวไว้

ด้านข้อสมมติ พบว่า แม่บทการบัญชีไทย กำหนดข้อสมมติในการจัดทำงบการเงินไว้ 2 เรื่อง ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง และการดำเนินงานต่อเนื่อง ขณะที่ SoP และ SFAC ไม่ได้กำหนดเรื่องข้อสมมติไว้ อย่างไรก็ตาม SFAC ได้กล่าวถึงการบัญชีคงค้าง แต่ไม่ถือเป็นข้อสมมติ โดยถือเป็นบัญชีที่มีส่วนสำคัญในการวัดผลกำไร (Earnings) เพื่อวัดผลการดำเนินงานของกิจการ

ด้านลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน พบว่า ทั้งสามแม่บทการบัญชี ต่างให้ความสำคัญกับความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ ตลอดจนความมีนัยสำคัญ โดย SFAC มีขอบเขตของลักษณะเชิงคุณภาพครอบคลุมไปถึงการรายงานข้อมูลทางการเงินในลักษณะอื่นที่เสนอต่อบุคคลภายนอกด้วย นอกเหนือจากงบการเงิน ทั้งนี้ แม่บทการบัญชีไทย และ SoP กำหนดให้ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ เป็นคุณลักษณะหลัก ขณะที่ SFAC กำหนดคุณภาพขั้นต่ำเพียง ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และความเชื่อถือได้ โดยถือให้การเปรียบเทียบกันได้ เป็นคุณภาพขั้นรอง ส่วนความเข้าใจได้ SFAC ถือเป็นการเชื่อมโยงระหว่างคุณลักษณะของผู้ใช้ข้อมูล กับคุณภาพของข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจ ส่วนในประเด็นของความมีนัยสำคัญ แม่บทการบัญชีไทย ถือความมีนัยสำคัญเป็นเพียงคุณลักษณะรองของความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ขณะที่ SoP ถือให้เป็นการพิจารณาของคุณภาพของข้อมูล (Threshold quality) โดยไม่ถือเป็นลักษณะเชิงคุณภาพ และให้บทบาทของความมีนัยสำคัญ แสดงอยู่เหนือคุณลักษณะหลักทั้งปวง ส่วน SFAC ถือให้ความมีนัยสำคัญเป็นข้อจำกัดในการพิจารณา (Threshold) โดยคุณภาพของข้อมูลทั้งหมดจะต้องอยู่ภายใต้ข้อจำกัดนี้

ด้านองค์ประกอบของงบการเงิน พบว่า แม่บทการบัญชีไทย กำหนดให้มีองค์ประกอบของงบการเงิน 5 องค์ประกอบ ขณะที่ SoP กำหนดให้มี 7 องค์ประกอบ ส่วน SFAC กำหนดให้มี 10 องค์ประกอบ โดยทั้งสามแม่บทการบัญชี ต่างก็กำหนดให้สินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นองค์ประกอบของงบดุลที่แสดงฐานะการเงิน แต่ SoP และ SFAC ได้แยกเงินลงทุนจากเจ้าของ และการแบ่งปันให้เจ้าของ ออกมาจากส่วนของผู้ถือหุ้นเป็นอีกองค์ประกอบหนึ่ง ส่วนองค์ประกอบของงบการเงินที่แสดงผลการดำเนินงาน แม่บทการบัญชีไทย กำหนดให้รายได้ (รวมถึงรายการกำไร) และค่าใช้จ่าย (รวมถึงรายการขาดทุน) เป็นองค์ประกอบของงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้แยกรายการกำไรและรายการขาดทุน ออกมาเป็นอีกองค์ประกอบหนึ่ง ขณะที่ SoP กำหนดให้กำไร (Gains) และ

ขาดทุน (Losses) ซึ่งเป็นองค์ประกอบของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ มีความหมายครอบคลุมถึงรายได้ และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนด้วย โดยไม่ได้แยกรายได้และค่าใช้จ่ายออกมาเป็นอีกองค์ประกอบหนึ่ง ส่วน SFAC กำหนดให้รายได้ รายการกำไร ค่าใช้จ่าย และรายการขาดทุน ต่างก็เป็นองค์ประกอบของงบกำไรขาดทุน นอกจากนี้ SFAC ยังกำหนดให้กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Comprehensive Income) เป็นอีกองค์ประกอบหนึ่งด้วย

ด้านการรับรู้องค์ประกอบของงบการเงิน พบว่า แม่บทการบัญชีไทย กำหนดเงื่อนไขการรับรู้โดยใช้แนวคิดความน่าจะเป็น ซึ่งต้องอยู่ในระดับที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ โดยอิงอยู่กับการใช้ดุลยพินิจ ขณะที่ SoP ได้หลีกเลี่ยงการใช้ดุลยพินิจในเรื่องความน่าจะเป็นดังกล่าว โดยกำหนดเงื่อนไขการรับรู้ที่ต้องมีหลักฐานที่เพียงพอ โดยเฉพาะเมื่อมีการรับรู้รายการภายใต้ความไม่แน่นอน ส่วน SFAC ได้เชื่อมโยงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินมาสู่การกำหนดเกณฑ์การรับรู้ โดยกำหนดให้มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้ เป็นส่วนหนึ่งของเกณฑ์การรับรู้ และยังคงคำนึงถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ และความมีนัยสำคัญด้วย อย่างไรก็ตาม ทั้งสามแม่บทการบัญชี ต่างก็เห็นพ้องกันในเรื่อง การวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ เมื่อมีการรับรู้รายการ

ด้านการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน พบว่า แม่บทการบัญชีไทยกำหนดเกณฑ์การวัดมูลค่าที่หลากหลาย แต่ไม่ได้ให้แนวทางการนำไปใช้ว่า ควรใช้เกณฑ์การวัดมูลค่าใดกับองค์ประกอบที่มีลักษณะเฉพาะหรือในสถานการณ์เฉพาะ ขณะที่ SoP ให้แนวทางการนำไปใช้ไว้อย่างเป็นระบบผสมผสานกันระหว่างราคาทุนเดิม (Historical Cost) และ มูลค่าที่เป็นปัจจุบัน (Current Value) เมื่ออาจมีการวัดมูลค่าใหม่ในภายหลัง (Subsequent Remeasurement) ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น ส่วน SFAC มีความโดดเด่นอย่างเป็นเอกลักษณ์ในการให้แนวทางในการนำข้อมูลกระแสเงินสดและมูลค่าปัจจุบัน (Present Value) มาใช้ในการประมาณมูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสินทรัพย์และหนี้สิน และยังกำหนดหลักการทั่วไปที่จะควบคุมการใช้มูลค่าปัจจุบัน โดยเฉพาะเมื่อกระแสเงินสดในอนาคตและจังหวะเวลาที่มีความไม่แน่นอน โดยแนะนำให้กิจการนำวิธีการประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (Expected Cash Flow Approach) มาใช้ ซึ่งเป็นวิธีที่มีข้อสมมติที่แน่นอนเกี่ยวกับช่วงของกระแสเงินสดที่เป็นไปได้และความน่าจะเป็นในแต่ละช่วงดังกล่าว ทั้งนี้ FASB ถือเป็นเจ้าแรกของการพัฒนาแนวทางนี้ออกมาได้สำเร็จอย่างเป็นรูปธรรมใน ค.ศ. 2000 โดยการออก SFAC No.7 เรื่อง Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurement

ด้านแนวคิดเกี่ยวกับทุนและการรักษาระดับทุน พบว่า แม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ต่างก็มีแนวคิดเกี่ยวกับทุน 2 แนวคิด คือ แนวคิดของทุนทางการเงิน และแนวคิดของทุนทางการผลิต ขณะที่ SoP กล่าวถึงเพียงแนวคิดของทุนทางการเงินเท่านั้น อย่างไรก็ตาม แม่บทการบัญชีไทย ไม่ได้

สนับสนุนให้กิจการนำแนวคิดเกี่ยวกับทุนแนวคิดใดแนวคิดหนึ่งมาใช้กับกิจการโดยเฉพาะ โดยให้แนวทางว่า กิจการควรนำแนวคิดเกี่ยวกับทุนที่เหมาะสมมาใช้ โดยคำนึงถึงความต้องการของผู้ใช้งบการเงินเป็นหลัก ขณะที่ SFAC สนับสนุนให้กิจการนำแนวคิดของทุนทางการเงินมาใช้ เพราะเป็นแนวคิดที่ได้รับการยอมรับ และเป็นแนวคิดการรักษาระดับทุนที่ใช้กับงบการเงินในปัจจุบัน

และในด้านกิจการที่เสนอรายงาน ด้านการนำเสนอข้อมูลทางการเงิน และด้านการบัญชี สำหรับการมีส่วนร่วมได้เสียในกิจการอื่น มีการกำหนดประเด็นเหล่านี้ไว้เพียง SoP เท่านั้น โดยที่แม่บทการบัญชีไทย และ SFAC ไม่ได้กำหนดไว้

## 2. การอภิปรายผลการศึกษา

2.1 จากผลการศึกษาเปรียบเทียบแม่บทการบัญชีนี้ ซึ่งมีพื้นฐานมาจากต้นแบบเดียวกัน ได้สะท้อนถึงอุปสรรคของความต้อการมีมาตรฐานการบัญชีเดียวที่มีคุณภาพของตลาดทุนทั่วโลก (A single set of high-quality accounting standards) ของ IASB จะกล่าวได้ว่า แม่บทการบัญชี ถือเป็นเหมือนเป็นประตูบานแรกสำหรับการเปิดเข้าไปทำความรู้จักกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศนั้นๆ เนื่องด้วยเป็นกรอบแนวคิดในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี หากแม่บทการบัญชีของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันในรายละเอียด แม้จะกำหนดขึ้นภายใต้กรอบแนวคิดเดียวกัน หรือมีพื้นฐานการพัฒนาจากต้นแบบเดียวกัน ก็ย่อมเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุเป้าหมายของการมาบรรจบกันของมาตรฐานการบัญชีของประเทศต่างๆ ทั่วโลก กับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (Convergence of national accounting standards with IAS/IFRS)

2.2 จากการศึกษาพบว่า แม่บทการบัญชีไทย ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการนำเสนองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of Recognised Gains and Losses) โดยไม่ได้กล่าวถึง ซึ่งงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จเป็นส่วนประกอบหนึ่งของงบแสดงผลการดำเนินงาน นอกเหนือจากงบกำไรขาดทุน โดยเป็นงบการเงินที่แสดงผลกำไร (Profit) ตามแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงิน ซึ่งไม่มองผลกำไรเพียงกำไรสุทธิ (Bottom Line) ที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเท่านั้น แต่ยังครอบคลุมไปถึงการเปลี่ยนแปลงอื่นในส่วนของผู้ถือหุ้นด้วย โดยไม่รวมการเปลี่ยนแปลงที่เป็นผลมาจากรายการธุรกิจกับเจ้าของ ซึ่งกล่าวได้ว่า งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานได้อย่างครบถ้วน และเป็นประโยชน์สำหรับผู้ใช้งบการเงินในการรับทราบผลกำไรที่วัดได้จากแนวคิดการรักษาระดับทุนทางการเงิน โดยไม่รับทราบผลกำไรเพียงกำไรสุทธิที่แสดงในงบกำไรขาดทุนเท่านั้น เพราะหากผู้ใช้งบการเงินตัดสินใจลงทุน หรือให้กู้ โดยใช้ตัวเลขกำไรสุทธิเพียงอย่างเดียว อาจทำให้ตัดสินใจผิดพลาดได้ เพราะในปัจจุบัน มาตรฐานการบัญชีไทย เปิดโอกาสให้มีการชุกช่อนผล

ขาดทุนบางส่วนเอาไว้ในส่วนของผู้เจ้าของ ตัวอย่างเช่น ผลขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของหลักทรัพย์เพื่อขาย ดังนั้น ผู้ซึ่งบการเงินจึงควรได้รับข้อมูลเกี่ยวกับกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จประกอบการตัดสินใจด้วย

นอกจากนี้ TAS No.35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ยังไม่กำหนดให้กิจการนำเสนองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จโดยตรง แต่ให้ทางเลือกในการนำเสนออย่างใดอย่างหนึ่ง ระหว่างงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ หรือ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น อย่างไรก็ตาม บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปัจจุบัน นิยมนำเสนองบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น โดยยังไม่พบว่า มีบริษัทใดนำเสนองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ ทั้งๆ ที่ TAS No.35 ประกาศใช้มาแล้ว ตั้งแต่ พ.ศ. 2542

ขณะที่ ทั้ง SoP และ SFAC ต่างให้ความสำคัญกับการนำเสนองบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ โดย SoP ถือเป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงผลการดำเนินงาน และเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินเบื้องต้น ตลอดจนกำหนดให้กำไร (Gains) และขาดทุน (Losses) ซึ่งเป็นองค์ประกอบของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of Total Recognised Gains and Losses) มีคำนิยามครอบคลุมถึงรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนด้วย นอกจากนี้ FRS No.3—Reporting Financial Performance ยังกำหนดให้จัดทำงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จด้วย ส่วน SFAC ก็ถือให้งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Statement of Comprehensive Income) เป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินที่สมบูรณ์ และยังกำหนดให้กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (Comprehensive Income) เป็นองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินด้วย ขณะเดียวกัน FASB ก็ให้แนวทางในการนำเสนอกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จไว้ใน SFAS No.130—Reporting Comprehensive Income อีกด้วย

### 3. ข้อจำกัดที่พบในการศึกษา

เนื่องจากแม่บทการบัญชีไทย มีความกระชับเมื่อเทียบกับ SFAC ซึ่งให้คำอธิบายและรายละเอียดไว้อย่างชัดเจน โดยแม่บทการบัญชีไทยมีเพียง 110 ย่อหน้า ขณะที่ SFAC จำนวน 5 ฉบับ ที่นำมาศึกษา มีเฉพาะเนื้อหาหากว่า 549 ย่อหน้า (ยังไม่รวมภาคผนวก) ทำให้เป็นอุปสรรคต่อการศึกษาเปรียบเทียบในบางประเด็น โดยมีตัวอย่างที่เห็นได้ชัดเจนคือ SFAC ได้กล่าวถึงแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเชิงค้าง (Accrual Accounting) ซึ่งได้แก่ แนวคิดการจับคู่ การตั้งค่าง การตั้งพัก รวมถึงการปันส่วนและการตัดบัญชี ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยไม่ได้กล่าวไว้ เพียงแต่กล่าวถึงแนวคิดการจับคู่ไว้ในเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่าย แต่ก็ไม่ได้ระบุว่า มีความเกี่ยวข้องกันหรือไม่ ดังนั้น การขาดรายละเอียดดังกล่าว จึงไม่สามารถชี้ชัดได้ว่า เกณฑ์ค่างค้างตามแม่บทการบัญชีไทย มี

แนวคิดที่เข้ามาเกี่ยวข้องเหมือนกับ SFAC หรือไม่ แม้ว่าจะมีแนวคิดโดยรวมเหมือนกันก็ตาม ขณะเดียวกัน องค์กรผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ก็ไม่ได้สร้างความชัดเจนในประเด็นดังกล่าว

#### 4. ข้อเสนอแนะ

4.1 แม่บทการบัญชี มีสถานภาพเป็นกรอบแนวคิดในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี และยังเป็นกรอบให้กับกิจการในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน แต่ไม่ได้มีสถานภาพเป็นมาตรฐานการบัญชี อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันยังมีผู้เข้าใจผิดต่อสถานภาพของแม่บทการบัญชีไทย โดยเข้าใจว่า “แม่บทการบัญชีไทยเป็นมาตรฐานการบัญชีไทย” ตลอดจนแม่บทการบัญชีไทยก็ไม่ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า “แม่บทการบัญชีไทยไม่ใช่มาตรฐานการบัญชีไทย” เพียงแต่กล่าวไว้ว่า “แม่บทการบัญชีนี้มีไว้เพื่อใช้เพื่อกำหนดมาตรฐานในการวัดมูลค่าหรือในการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการบัญชีเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ แม่บทการบัญชีจึงไม่สามารถใช้หักล้างมาตรฐานการบัญชีที่ประกาศใช้เฉพาะเรื่องได้” (แม่บทการบัญชีไทย, ย่อหน้า 2) และเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับ IASC Framework ฉบับสมบูรณ์ (Full Text) ซึ่งกล่าวไว้ในย่อหน้าเดียวกันว่า “This framework is not an International Accounting Standards, and hence does not define standards for any particular measurement or disclosure issue. Nothing in this framework overrides any specific International Accounting Standards” ซึ่งเห็นได้ว่า IASC Framework นั้น ระบุถึงสถานภาพของ IASC Framework ไว้อย่างชัดเจน ขณะที่แม่บทการบัญชีไทยได้ละประโยคดังกล่าวโดยไม่กล่าวถึง

4.2 ในปัจจุบัน มีการกล่าวถึง “การปรับแต่งตัวเลขทางบัญชี (Creative Accounting)” กันอย่างกว้างขวาง ซึ่งอาศัยช่องโหว่ของมาตรฐานการบัญชี โดยการเลือกแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติ (Alternative Treatment) ที่เอื้อต่อสิ่งที่ฝ่ายจัดการอยากที่จะให้ปรากฏออกมา หรือการบิดเบือนตัวเลขของงบการเงิน ในมุมมองของผู้ศึกษาจากที่ได้ศึกษาถึงแนวคิดและวัตถุประสงค์ของแม่บทการบัญชี มีความเห็นว่า แม้ว่ามาตรฐานการบัญชีจะเปิดทางเลือกไว้ให้ และอาจเอื้อต่อการปรับแต่งตัวเลขของกิจการก็ตาม กิจการต้องไม่มองเพียงข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี แต่กิจการต้องกลับไปยัง “แม่บทการบัญชี” แล้วตอบคำถามที่ว่า งบการเงินมีไว้เพื่ออะไร และจะอย่างไรให้งบการเงินมีคุณภาพเพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เมื่อกิจการพิจารณาดังนี้แล้ว ไม่ว่าจะมาตรฐานการบัญชีจะเปิดทางเลือกไว้ให้มากมายเพียงใด แม่บทการบัญชีก็จะเป็นกรอบให้นำมาพิจารณาว่า ทางเลือกใดเป็นทางเลือกที่ยุติธรรมที่สุดต่อผู้ใช้งบการเงินซึ่งเป็นบุคคลภายนอกเมื่อเป็นดังนี้ การกล่าวโทษมาตรฐานการบัญชี จึงเป็นการไม่ยุติธรรมต่อผู้กำหนดมาตรฐานการ

บัญชี แต่เป็นเรื่องของจริยธรรมของกิจการมากกว่า ดังเช่นกรณีการล่มสลายของ Enron เมื่อปลาย ค.ศ. 2001 ที่ผ่านมา ซึ่ง FASB ก็ดี ประเทศสหรัฐอเมริกาที่ดี ต่างถูกโจมตีถึงข้อบกพร่องของ มาตรฐานการบัญชีที่นำมาสู่กรณีอื้อฉาวของวงการวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย

## 5. ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

5.1 ในการศึกษาครั้งต่อไป ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมในเรื่องการวัดมูลค่าตามแม่บทการบัญชี ของประเทศต่างๆ รวมถึง IASB Framework ซึ่งเป็นประเด็นที่ IASB เอง และองค์กรผู้กำหนด มาตรฐานการบัญชีในหลายๆ ประเทศต่างให้ความสำคัญ ดังเห็นได้จาก โครงการ “Measurement Project” ของ IASB ซึ่งได้รวม โครงการ “Present Value Project” ไว้เป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนา ด้วย โดยเป็นการทำงานร่วมกับคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของประเทศแคนาดา (Canadian Accounting Standards Board หรือ CASB) และปัจจุบันยังอยู่ระหว่างการทำงาน ซึ่งผู้ที่สนใจ ศึกษาควรเผื่อติดตามถึงการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้น รวมถึงองค์กรผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชี ของประเทศไทยด้วย

5.2 ข้อสังเกตที่ได้จากการศึกษาพบว่า งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ก ได้นำเสนองบดุลมาก่อนงบกำไรขาดทุน ขณะที่บ งบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ลอนดอน ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ข และงบ การเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นิวยอร์ก ที่แสดงไว้ในภาคผนวก ค ได้นำเสนองบ กำไรขาดทุนมาก่อนงบดุล จึงน่าสนใจที่จะศึกษาในเชิงลึกต่อไปว่า ทำไมจึงเป็นเช่นนั้น และอะไร คือแนวคิดที่อยู่เบื้องหลังของการนำเสนอดังกล่าว

5.3 ดังได้กล่าวไปแล้วว่า “แม่บทการบัญชีถือเสมือนเป็นประจวบเหมาะสำหรับการเปิดเข้าไป ทำความรู้จักกับหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปของประเทศนั้นๆ” ดังนั้น จะเป็นการดียิ่งต่อ การศึกษาเปรียบเทียบระหว่างมาตรฐานการบัญชีไทย มาตรฐานการบัญชีของประเทศ สหราชอาณาจักร และมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย เนื่องจากแม่บทการบัญชี เป็นกรอบแนวคิดในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีขององค์กรผู้กำหนดมาตรฐานการบัญชีของ ประเทศนั้นๆ ผลการศึกษาเปรียบเทียบแม่บทการบัญชีนี้ จึงจะเป็นประโยชน์ยิ่งต่อการศึกษา เปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีในประเด็นต่างๆ ในครั้งต่อไป