

บทที่ 3

มาตรฐานการบัญชีไทย กับการทำ Creative Accounting

จากความคลุมเครือและความยืดหยุ่น ตลอดจนการเปิดทางเลือกต่าง ๆ ของมาตรฐานการบัญชี ซึ่งอาจเป็นช่องทางให้บริษัทต่าง ๆ มีการทำ Creative Accounting ได้นั้น ทางคณะผู้จัดทำจึงขอ ยกตัวอย่างมาตรฐานการบัญชีไทย 4 ฉบับ ที่น่าสนใจและเห็นว่าน่าจะเป็นช่องทางให้มีการทำ Creative Accounting ได้ มีดังนี้

มาตรฐานฉบับที่	ทางเลือกที่เปิดโอกาสให้	ช่องทางในการทำ Creative Accounting
มาตรฐานฯ ฉบับที่ 25 : งบกระแสเงินสด	<p>มาตรฐานฉบับนี้ได้รับทางเลือก ซึ่งเปิดโอกาสให้มีการตกแต่งตัวเลขในงบกระแสเงินสด ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> สำหรับกิจการอื่นที่มีใช้สถาบันการเงินสามารถที่จะแสดง ดอกเบี้ยจ่าย, ดอกเบี้ยรับ และ เงินปันผลรับ ได้ 2 วิธี คือ <ul style="list-style-type: none"> จัดเป็นกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน เนื่องจากเป็นรายการที่นำมาพิจารณากำไรขาดทุน หรือ ดอกเบี้ยจ่าย อาจจัดเป็นกระแสเงินสดจากการจัดหาเงิน เนื่องจากเป็นต้นทุนของการจัดหาทรัพยากรทางการเงิน สำหรับ ดอกเบี้ยรับ และเงินปันผลรับ อาจจัดเป็นกระแสเงินสดจากการลงทุน เนื่องจากเป็นผลตอบแทนที่ได้รับการลงทุน เงินปันผลจ่าย สามารถแสดงได้ 2 วิธี <ul style="list-style-type: none"> จัดเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน หรือ จัดเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมดำเนินงาน เพื่อให้ผู้ใช้งบได้พิจารณาความสามารถในการจ่ายเงินปันผลของบริษัท เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร สามารถแสดงได้ 2 วิธี (เฉพาะในบางประเทศที่เงินเบิกเกินบัญชีมีลักษณะจ่ายเงินเมื่อทวงถาม) <ul style="list-style-type: none"> จัดเป็นกระแสเงินสดจากกิจกรรมจัดหาเงิน หรือ รวมเป็นส่วนหนึ่งของรายการเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด เนื่องจากมีลักษณะการจ่ายเงินเมื่อทวงถาม 	<ul style="list-style-type: none"> สามารถทำได้โดยการแสดง ดอกเบี้ยรับ และเงินปันผลรับ เป็นกระแสเงินสดรับจากการดำเนินงาน เพื่อให้กระแสเงินสดสุทธิจากการดำเนินงานมีจำนวนสูงขึ้น แสดง เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร รวมเป็นส่วนหนึ่งของ เงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสด เพื่อมิให้กระแสเงินสดสุทธิจากการจัดหาเงินมีจำนวนสูง ซึ่งแสดงถึงความเสี่ยงที่กิจการจะไม่สามารถจ่ายชำระหนี้ได้ (ในกรณีที่ธนาคารในบางประเทศเปิดทางเลือกหรือมีสิทธิในการจ่ายเงินเมื่อทวงถาม)

มาตรฐานฉบับที่	ทางเลือกที่เปิดโอกาสให้	ช่องทางในการทำ Creative Accounting
มาตรฐานฯ ฉบับที่ 36 : การด้อยค่าของสินทรัพย์	มาตรฐานฉบับนี้ระบุว่า ณ วันสิ้นงวด กิจการจะต้องประเมินมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ซึ่งหมายถึง ราคาขายสุทธิของสินทรัพย์ หรือ มูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น แล้วแต่จำนวนใดจะสูงกว่า	ในกรณีนี้ จะเปิดโอกาสให้มีการตกแต่ง มูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ (Value-in-use) มาร่วมพิจารณากับราคาขายสุทธิในการกำหนดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ซึ่งจะทำให้เกิดข้อผิดพลาดในการวัดมูลค่าได้ 2 ประการ คือ <ul style="list-style-type: none"> ▪ ข้อผิดพลาดที่เกิดจากความไม่แน่นอนในการประมาณการกระแสเงินสดและอายุการใช้งานของสินทรัพย์ ▪ ข้อผิดพลาดที่เกิดจากการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารในการกำหนดกระแสเงินสด อัตราคิดลดและอายุการใช้งานของสินทรัพย์เพื่อคำนวณหามูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์
มาตรฐานฯ ฉบับที่ 33 : ต้นทุนการกู้ยืม	มาตรฐานฉบับนี้ได้ระบุแนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติโดยถือต้นทุนการกู้ยืม เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น และระบุแนวทางที่อาจเลือกปฏิบัติไว้ว่า ต้นทุนการกู้ยืมที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มา การก่อสร้าง หรือ การผลิตสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไขอาจรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาทุนของสินทรัพย์นั้น	ในกรณีนี้ ผู้บริหารมีโอกาสในการทำ Creative Accounting โดยใช้แนวทางในการเลือกปฏิบัติทั้ง 2 แนวทางดังกล่าว คือ <ul style="list-style-type: none"> ▪ ถ้าในงวดบัญชีใด ผู้บริหารต้องการให้กิจการมีกำไรเพิ่มขึ้น ก็อาจเลือกใช้นโยบายการบัญชีโดยการตั้งต้นทุนการกู้ยืมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ที่เข้าเงื่อนไข เพื่อหลีกเลี่ยงการบันทึกค่าใช้จ่าย และยังทำให้มูลค่าของสินทรัพย์เพิ่มขึ้น อัตราส่วนสินทรัพย์ก็จะดูดีขึ้นด้วย ▪ แต่ถ้าในงวดใดที่ผู้บริหารต้องการให้บริษัทมีกำไรน้อยลง ก็อาจเลือกนโยบายที่นำต้นทุนการกู้ยืมมาเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีที่เกิดขึ้น โดยมีต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการกู้ยืม
มาตรฐานฯ ฉบับที่ 32 : ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์	มาตรฐานฉบับนี้ได้กำหนดวิธีการวัดมูลค่าภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็น 2 แนวทาง คือ <ol style="list-style-type: none"> 1. แนวทางที่กำหนดให้ถือปฏิบัติ ซึ่งกิจการจะต้องแสดงรายการที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสม และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก 2. การแนวทางที่ให้เลือกปฏิบัติ คือ ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ภายหลังการรับรู้มูลค่าเริ่มแรก อาจแสดงด้วยราคาที่ตีใหม่ (มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่) หักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมที่คำนวณจากมูลค่ายุติธรรมนั้น และค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ 	การที่บริษัทเลือกตีราคาใหม่จะส่งผลกระทบต่อการเงินของบริษัทให้ดูดีขึ้นทั้งสองด้าน กล่าวคือ จะส่งผลให้ สินทรัพย์ในงบดุลของบริษัทเพิ่มขึ้น และในขณะเดียวกัน ส่วนของผู้ถือหุ้นก็เพิ่มขึ้นจากรายการ ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ และ ยังส่งผลต่อการคำนวณอัตราส่วนทางการเงินต่าง ๆ ของบริษัท เช่น อัตราส่วนหนี้สินต่อสินทรัพย์รวม (Debt Ratio) ลดลง และ อัตราส่วนหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้น (D/E Ratio) ลดลง เป็นต้น