

คุณภาพรายงานทางการเงินกับการเตรียมพร้อมของธุรกิจเพื่อเข้าสู่ AEC

จารุณี วงศ์ลิ้มปิยะรัตน์

วิทยาลัยนวัตกรรม

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

jaruneew@tu.ac.th

DOI : 10.14456/tujournal.2016.4

บทคัดย่อ

บทความนี้อภิปรายประเด็นคุณภาพของรายงานทางการเงินในการสนับสนุนการตัดสินใจในการดำเนินธุรกิจ เมื่อประเทศไทยก้าวสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) โดยวิเคราะห์ข้อจำกัดของรายงานทางการเงินที่แสดงผลประกอบการโดยอิงข้อมูลต้นทุนในอดีต และไม่แสดงมูลค่าทรัพย์สินบางอย่าง ผลการศึกษาให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงคุณภาพของรายงานทางการเงิน ควบคู่กับการนำ Balanced Scorecard มาใช้เป็นเครื่องมือการประเมินผลการดำเนินงานเพิ่มเติมจากมิติทางการเงิน ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารธุรกิจได้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และสามารถก้าวสู่ตลาดการแข่งขันในยุค AEC ได้อย่างมั่นใจ

[วารสารธรรมศาสตร์ ปีที่ 34 ฉบับที่ 3 ปี พ.ศ. 2558]

คำสำคัญ: รายงานทางการเงิน, Balanced Scorecard, ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC), ระบบการควบคุมภายใน

Quality of financial reports and the readiness of business in entering the AEC

Jarunee Wonglimpiyarat

College of Innovation

Thammasat University

jaruneew@tu.ac.th

DOI : 10.14456/tujournal.2016.4

Abstract

This article discusses the quality of financial reports in assisting the decision-making process as Thailand joins the ASEAN Economic Community (AEC). In particular, it discusses the limitations of financial reports under historical cost approach as well as lack of information for some asset classes. The study provides recommendations to improve the quality of financial reporting. The suggested balanced scorecard approach to measure performance would provide additional dimensions not limited to financial one. This will improve the quality of enterprise information that is useful to assist the companies' economic decision-making. This will ultimately help them enter the competitive market of AEC with confidence.

[Thammasat Journal, Volume 34 No.3, 2015]

Keywords: financial reports, Balanced Scorecard, ASEAN Economic Community (AEC), internal control system

บทนำ

การแข่งขันทางธุรกิจจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้องเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ บทความนี้มีวัตถุประสงค์ในการวิเคราะห์ข้อจำกัดของรายงานทางการเงินที่แสดงผลประกอบการโดยอิงข้อมูลต้นทุนในอดีต และการไม่แสดงมูลค่าทรัพย์สินบางอย่าง พร้อมเสนอแนะแนวทางเพื่อปรับปรุงคุณภาพของรายงานทางการเงิน เพื่อให้ให้นักธุรกิจ ผู้ประกอบการ นักลงทุน ธนาคารพาณิชย์ และหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง สามารถนำไปใช้เป็นเครื่องมือประกอบการพิจารณาตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม และสามารถก้าวสู่ตลาดการแข่งขันในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) ได้อย่างมั่นใจ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาประเด็นคุณภาพของรายงานทางการเงินกับการเตรียมพร้อมของธุรกิจเพื่อเข้าสู่การแข่งขันในตลาด AEC เนื้อหาในบทความนี้แบ่งเป็น 4 ส่วน หลังจากบทนำนี้จะนำเสนอการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน คุณภาพของรายงานทางการเงินกับการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี จากนั้นนำเสนอการวิเคราะห์ประเด็นข้อจำกัดในการใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงินเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งสามารถช่วยสนับสนุนการเตรียมความพร้อมในการจัดทำรายงานข้อมูลทางการเงิน เมื่อธุรกิจและผู้ประกอบการวิสาหกิจเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) เพื่อแข่งขันในตลาดการค้าที่กว้างขวางมากขึ้น ในส่วนสุดท้ายนำเสนอบทสรุปและข้อเสนอแนะจากผลการศึกษา

การทบทวนวรรณกรรม

มาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชีได้มีการกำหนดแนวปฏิบัติในการจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้อง เชื่อถือได้ ซึ่งจะช่วยสนับสนุนผู้บริหารธุรกิจในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม นอกเหนือจากมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (GAAP) แล้วคุณภาพของข้อมูลทางการเงินยังเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี เนื่องจากรายงานทางการเงินที่มีความถูกต้องและเชื่อถือได้ ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรย่อมสามารถนำไปใช้เป็นเครื่องมือประกอบการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์เพื่อสนับสนุนการดำเนินธุรกิจได้อย่างเหมาะสม

หากพิจารณามาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย (Thai Financial Reporting Standards: TFRS) จะเห็นว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อการเงินว่ามีความถูกต้องตามควร (reasonable but not absolute assurance) หรือไม่ รวมถึงการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีความรับผิดชอบในการวางแผนการตรวจสอบ เพื่อให้ครอบคลุมการประเมิน

ความเสี่ยงที่มีสาระสำคัญ (material misstatement) โดยมีเป้าหมายหลักเพื่อให้การเงินสะท้อนข้อมูลที่ถูกต้องเชื่อถือได้ (สุวิมล กุลเลิศ, 2552; นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลพร ศรีจันทเพชร, จันทนา สาขาร, 2554)

คุณภาพของรายงานทางการเงินยังมีความเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการควบคุมคุณภาพ (Thai Standard on Quality Control: TSQC) ฉบับที่ 1 ซึ่งได้มีการกำหนดขอบเขตความรับผิดชอบของผู้บริหาร และสำนักงานสอบบัญชีตั้งแต่ขั้นการพิจารณารับงานสอบบัญชี จนถึงขั้นการวางแผนการตรวจสอบ การจัดทำเอกสารหลักฐานในงานตรวจสอบ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลเกี่ยวกับความถูกต้องของรายงานทางการเงิน หากพิจารณารายงานของผู้สอบบัญชีบางส่วนดังแสดงต่อไปนี้จะเห็นข้อกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่อความถูกต้องของรายงานทางการเงิน

“...ข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่อการเงินดังกล่าวจากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ รวมถึงวางแผนและปฏิบัติงาน ตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน วิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึง การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงินไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวผู้สอบบัญชีพิจารณาการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำและการนำเสนองบการเงินโดยถูกต้องตามที่ควรของกิจการเพื่อออกแบบวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมกับสถานการณ์ แต่ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่อประสิทธิภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การตรวจสอบรวมถึงการประเมินความเหมาะสมของนโยบายการบัญชีที่ผู้บริหารใช้และความสมเหตุสมผลของประมาณการทางบัญชีที่จัดทำขึ้นโดยผู้บริหาร รวมทั้งการประเมินการนำเสนองบการเงินโดยรวม...”

ข้อกำหนดที่แสดงในรายงานของผู้สอบบัญชีข้างต้นสะท้อนให้เห็นความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี รวมถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ปราศจากข้อผิดพลาดและการทุจริต เพื่อให้การแสดงผลเป็นที่น่าเชื่อถือ เป็นประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจในการนำไปใช้ตัดสินใจ

คุณภาพของรายงานทางการเงินกับการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี

การควบคุมภายใน (internal control) หมายถึง การจัดระบบปฏิบัติงานภายในองค์กรเพื่อลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการทุจริต และอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อทรัพย์สินขององค์กร การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการส่งเสริมการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมาย การดำเนินงานขององค์กรทั้งในด้านประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ช่วยสร้างความเชื่อถือได้ของรายงาน

ทางการเงิน ทั้งนี้ การควบคุมภายในยังรวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง เพื่อป้องกันการทุจริต การใช้ทรัพยากรขององค์กรในทางที่ผิด อันเป็นการช่วยลดความผิดพลาด ที่อาจเกิดขึ้นในกิจกรรมการปฏิบัติงานต่าง ๆ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลพร ศรีจันทเพชร, จันทนา สาขาร, 2554)

มาตรฐาน COSO เป็นมาตรฐานที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยงและการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการ COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) มาตรฐาน COSO ได้เสนอแนะการวางกรอบ แนวทางการจัดระบบการควบคุมภายในองค์กร (internal control framework) (Rittenberg, 2013; Wright, 2013; Clinton et al, 2014) ซึ่งประกอบด้วยองค์ประกอบ 5 ส่วน ดังนี้

(1) สภาพแวดล้อมของการควบคุม (Control environment)

หมายถึง สภาพแวดล้อมและปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานขององค์กร เช่น โครงสร้างองค์กร อำนาจหน้าที่ และความรับผิดชอบของผู้บริหารและพนักงาน ในระดับต่าง ๆ ตลอดจนทัศนคติ ทักษะของบุคลากร เป็นต้น

(2) การประเมินความเสี่ยง (Risk assessment)

หมายถึง การประเมินระดับความเสียหาย ความผิดพลาดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และ อาจส่งผลทำให้องค์กรไม่สามารถดำเนินงานให้บรรลุตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมาย ที่กำหนดไว้

(3) กิจกรรมการควบคุม (Control activities)

หมายถึง กิจกรรมหรือการดำเนินงานต่าง ๆ ภายในองค์กร รวมถึงนโยบาย แนวปฏิบัติ ข้อกำหนด และระเบียบปฏิบัติที่สามารถช่วยจัดการกับความเสี่ยง หรือความเสียหาย ที่อาจเกิดขึ้น

(4) ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสาร (Information and communication)

หมายถึง การจัดให้มีระบบสารสนเทศที่มีประสิทธิภาพ เป็นปัจจุบัน เพื่อช่วยสนับสนุน การติดต่อสื่อสารระหว่างบุคลากรภายในองค์กร และช่วยให้การปฏิบัติหน้าที่เป็นไป อย่างมีประสิทธิภาพ

(5) การติดตามประเมินผล (Monitoring)

หมายถึง การตรวจสอบและประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของระบบ การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานในส่วนงานและกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร

การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีสามารถช่วยส่งเสริมคุณภาพ ประสิทธิภาพ และความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (Daniela and Attila, 2013; Clinton et al, 2014) อีกทั้งรายงานทางการเงินควรแสดงให้เห็นความโปร่งใส (Transparency) ซึ่งเป็นหลักการที่สำคัญ

ประการหนึ่งของธรรมาภิบาล (corporate governance) (Habib and Hossain, 2013; Rittenberg, 2013; Wright , 2013)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีบทบาทหน้าที่ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินระบบการควบคุมภายใน (IC) ที่ส่งผลโดยตรงต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความรับผิดชอบในการประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการควบคุมภายใน โดยไม่จำกัดเฉพาะระบบการควบคุมภายในทางบัญชีเท่านั้น แต่ครอบคลุมการประเมินผลกระทบความเสี่ยงจากการทุจริตด้วย ทั้งนี้ข้อกำหนดดังกล่าวจะยิ่งมีความสำคัญมากขึ้นกรณีเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากผลการดำเนินงานของบริษัทมหาชนส่งผลกระทบต่อประชาชนจำนวนมาก (Wonglimpiyarat, 2009; Habib and Hossain, 2013, Rittenberg, 2013; Wright, 2013)

ข้อจำกัดในการใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงินเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

จากการศึกษาทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี และมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน คุณภาพของรายงานทางการเงินกับการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ช่วยให้ผู้ใช้สามารถสังเคราะห์ข้อจำกัดในการใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงินเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ โดยสามารถสรุปผลการวิเคราะห์เกี่ยวกับข้อจำกัดดังกล่าวได้เป็น 3 ประเด็นดังต่อไปนี้

ข้อจำกัดประการที่ 1 ข้อจำกัดจากการใช้หลักราคาทุน

ข้อกำหนดการจัดทำรายงานทางการเงินโดยอิงข้อมูลต้นทุนในอดีต อันเป็นผลมาจากข้อกำหนดการใช้หลักราคาทุน (cost approach) เพื่อแสดงข้อมูลทรัพย์สิน หนี้สิน ในรายงานทางการเงิน ส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน อนึ่ง แม้ว่าสภาวิชาชีพบัญชีจะได้มีการกำหนดกรอบแนวคิดสำหรับการบันทึกรายการทางการเงินดังกล่าว ซึ่งมีเหตุผลเหมาะสมในแง่การมีหลักฐานสนับสนุนการบันทึกมูลค่าสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินที่จ่ายไปในขณะที่มีการบันทึกรายการก็ตาม แต่ข้อมูลทางการเงินที่แสดงผลของเหตุการณ์ในอดีต โดยไม่คำนึงถึงผลของการเปลี่ยนแปลงของราคาสินค้า ภาวะเงินเฟ้อ หรือการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี เมื่อสภาพการณ์เปลี่ยนแปลงไปย่อมส่งผลทำให้เกิดข้อจำกัดด้านเวลา ทำให้ผู้บริหารธุรกิจ นักลงทุนที่เกี่ยวข้อง ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากข้อมูลดังกล่าวเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจทางธุรกิจได้อย่างถูกต้อง

ข้อจำกัดประการที่ 2 ความยุ่งยากและความซับซ้อนในการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินไม่มีตัวตน

ข้อจำกัดด้านคุณภาพของรายงานทางการเงินเป็นผลมาจากความยุ่งยาก และความซับซ้อนในการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินบางอย่าง โดยเฉพาะอย่างยิ่งสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (intangible assets) เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร ทรัพย์สินทางปัญญาอื่น ๆ ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อธุรกิจ

เทคโนโลยีและนวัตกรรม อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันยังไม่มีข้อกำหนดแนวทางการประเมินมูลค่าทรัพย์สินทางปัญญาอย่างชัดเจน จึงทำให้ข้อมูลดังกล่าวไม่ปรากฏในรายงานทางการเงิน ทั้ง ๆ ที่องค์กรอาจมีการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินทางปัญญาดังกล่าวเป็นหลักในการดำเนินธุรกิจเพื่อแข่งขันในตลาด ตัวอย่างเช่น ธุรกิจที่อยู่ในอุตสาหกรรมซอฟต์แวร์ หรือระบบปฏิบัติการคอมพิวเตอร์ (operating system) ซึ่งมักมีการครอบครองลิขสิทธิ์ของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ สิทธิบัตรในเทคโนโลยีระบบปฏิบัติการคอมพิวเตอร์เป็นจำนวนมาก แต่มูลค่าของทรัพย์สินไม่มีตัวตนดังกล่าวกลับไม่ปรากฏในรายงานทางการเงิน บริษัท Microsoft นับเป็นตัวอย่างหนึ่งซึ่งแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าความสามารถในการดำเนินธุรกิจเป็นผลจากการบริหารทรัพย์สินทางปัญญา (มิได้เป็นผลมาจากการบริหารทรัพย์สินประเภทที่ดิน อาคาร อุปกรณ์) อย่างไรก็ตาม มูลค่าทรัพย์สินทางปัญญาดังกล่าวกลับเป็นข้อมูลที่ไม่ปรากฏในงบการเงิน ซึ่งชี้ให้เห็นข้อจำกัดเชิงคุณภาพของรายงานทางการเงิน เนื่องจากข้อมูลทางการเงินของทรัพย์สินทางปัญญาที่เกิดจากกิจกรรมการวิจัยและพัฒนา ไม่ปรากฏในงบการเงินเพื่อที่จะช่วยให้ผู้บริหารธุรกิจ หรือนักลงทุนที่เกี่ยวข้องสามารถเห็นภาพทางเศรษฐกิจได้อย่างชัดเจน

ข้อจำกัดประการที่ 3 ข้อจำกัดจากการที่รายงานทางการเงินไม่สามารถแสดงรายการมูลค่าทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรบุคคล

เป็นที่ยอมรับกันว่าบุคลากรขององค์กรเป็นทรัพยากรที่สำคัญที่สุด และมีค่ามากที่สุดต่อการบริหารธุรกิจ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่แสดงมูลค่าทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรบุคคลดังกล่าวกลับไม่ปรากฏในงบการเงิน ซึ่งสะท้อนให้เห็นข้อจำกัดของการใช้ประโยชน์จากข้อมูลในรายงานทางการเงินเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจ ผู้เขียนมีความเห็นว่าในอนาคต สาขาวิชาชีพบัญชีควรมีการพิจารณาแนวทางสำหรับการประเมินมูลค่าทรัพยากรบุคคล (Human resource accounting) เพื่อให้การจัดทำรายงานทางการเงินสามารถสะท้อนเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งจะช่วยให้ข้อมูลทางการเงินมีคุณค่ามากขึ้น

การรวมกลุ่มเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) ของประเทศไทย ซึ่งจะทำให้ขอบเขตการค้าและการลงทุนเปิดกว้างมากขึ้นนั้น สมาชิกในกลุ่ม AEC ที่จะเข้ามาร่วมทุนกับนักลงทุนไทย ย่อมคาดหวังว่าการรายงานทางการเงินจะมีแนวปฏิบัติเป็นที่ยอมรับในระดับสากล ประเทศไทยจำเป็นต้องเร่งพัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (Thai Financial Reporting Standards: TFRS) ให้มีแนวปฏิบัติที่เป็นสากลบนหลักการเดียวกันกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standards: IFRS) ซึ่งจะช่วยเพิ่มความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลทางการเงิน ช่วยให้รายงานทางการเงินมีคุณภาพ สามารถสนับสนุนการตัดสินใจของนักลงทุนไทย และนักลงทุนต่างประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

บทความนี้ทำการวิเคราะห์ข้อจำกัดของรายงานทางการเงินทางด้านคุณภาพ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอันเป็นผลมาจากหลักเกณฑ์ ข้อกำหนดการใช้หลักราคาทุน (cost approach) เพื่อแสดงข้อมูลทรัพย์สิน หนี้สิน ในรายงานทางการเงิน ข้อจำกัดอันเป็นผลมาจากความยุ่งยากและความซับซ้อนในการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินไม่มีตัวตน รวมถึงข้อจำกัดการไม่แสดงมูลค่าทรัพย์สินบางอย่างโดยเฉพาะอย่างยิ่งทรัพย์สินไม่มีตัวตนทั้ง ๆ ที่ธุรกิจอาจมีการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินทางปัญญาดังกล่าวเป็นหลักในการดำเนินธุรกิจเพื่อแข่งขันในตลาด ผลการศึกษาให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงคุณภาพของรายงานทางการเงินควบคู่กับการนำ Balanced Scorecard มาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือประเมินผลการดำเนินงานในมิติอื่น ๆ เพิ่มเติมจากมิติทางการเงิน ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารธุรกิจได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ลดข้อจำกัดเชิงคุณภาพของรายงานทางการเงินที่มีอยู่ในปัจจุบัน

ผู้เขียนเสนอแนะประเด็นการปรับปรุงคุณภาพของรายงานทางการเงินดังต่อไปนี้

1. ผลการศึกษาให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงคุณภาพของรายงานทางการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี (Internal control) เพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากการทุจริตควบคู่กับการนำ Balanced Scorecard มาใช้เป็นเครื่องมือการประเมินผลการดำเนินงานเพิ่มเติมจากมิติทางการเงิน ซึ่งจะช่วยให้ผู้บริหารธุรกิจได้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และสามารถก้าวสู่ตลาดการแข่งขันในยุค AEC ได้อย่างมีประสิทธิภาพ
2. จากการวิเคราะห์ข้อจำกัดเกี่ยวกับการไม่สะท้อนมูลค่าของทรัพย์สินไม่มีตัวตน (intangible assets) รวมถึงการที่มาตรฐานการบัญชีที่มีการบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ยังไม่สามารถสะท้อนสาระสำคัญของการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณภาพของรายงานทางการเงิน ในทางปฏิบัติเพื่อการแก้ปัญหาดังกล่าว สภาวิชาชีพบัญชีควรมีพิจารณาแนวปฏิบัติมาตรฐานการบัญชีต่างประเทศที่เกี่ยวข้องได้แก่ Financial Reporting Standard (FRS) No.10 “Goodwill and Intangible Assets” และ Statement of Financial Accounting Standard (SFAS) No.142 “Goodwill and Other Intangible Assets” ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์การแสดงมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนไว้ในงบการเงินโดยใช้เกณฑ์การประเมินราคาตลาด เพื่อปรับใช้ให้เหมาะสมกับประเทศไทย
3. จากการวิเคราะห์ข้อจำกัดของรายงานทางการเงิน จะเห็นว่ามิติทางการเงินอาจไม่เพียงพอที่จะช่วยสนับสนุนการตัดสินใจทางธุรกิจ ดังนั้น ในการบริหารธุรกิจเพื่อให้อยู่รอดในตลาดการค้าที่มีคู่แข่งจำนวนมากนั้น ผู้บริหารองค์กรควรมีการพิจารณามิติอื่น ๆ ร่วมกัน เพื่อช่วยสนับสนุนการวางแผนการดำเนินธุรกิจตามกลยุทธ์ที่วางไว้ โดยอาจพิจารณานำเครื่องมือ Balanced Scorecard (BSC) มาใช้ในการประเมินผลการดำเนินงาน ซึ่งจะช่วยให้ได้ข้อมูลสนับสนุนการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจที่มีคุณภาพมากขึ้น เนื่องจากเครื่องมือ BSC เป็นวิธีการประเมินที่ไม่จำกัดเฉพาะการประเมินผลการดำเนินงานในมิติการเงิน (Financial Perspective) เท่านั้น หากแต่รวมถึงมิติอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

และจำเป็นต่อการเติบโตขององค์กรธุรกิจ ได้แก่ มิติด้านลูกค้า (Customer Perspective) กระบวนการภายใน (Internal Business Process) และมิติด้านการเรียนรู้และพัฒนา (Learning and Growth) (Kaplan and Norton, 1996a, 1996b) การพิจารณาผลประกอบการในมิติต่าง ๆ รอบด้าน ดังเช่น ประเทศญี่ปุ่นที่มีการพิจารณาประเมินผลประกอบการ โดยให้ความสำคัญกับมิติการประเมินทั้งสี่ด้าน รวมถึงการกำหนดดัชนีชี้วัดความสำเร็จในการดำเนินงาน (Key Performance Indicator: KPI) เพื่อการติดตามประเมินผล สามารถช่วยให้ได้ข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจ และสนับสนุนผู้บริหารธุรกิจให้ก้าวสู่ตลาดการแข่งขันในยุค AEC ได้อย่างมั่นใจมากยิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันทเพชร, จันทนา สาขากร. (2554). *การตรวจสอบภายใน และการควบคุมภายใน*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ ที.พี.เอ็น. เพรส.

สุวิมล ภูลาเลิศ. (2552). *การสร้างแบบประเมินระบบการควบคุมภายในตามแนวทางของ COSO ของแต่ละระบบงาน*, กรุงเทพฯ: สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย.

Clinton, S.B., Pinello, A.S., & Skaife, H.A. (2014). The implications of ineffective internal control and SOX 404 reporting for financial analysts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 303-327.

Daniela, P., & Attila, T. (2013). Internal Audit versus Internal Control and Coaching. *Procedia Economics and Finance*, 6, 694-702.

Habib, A., & Hossain, M. (2013). CEO/CFO characteristics and financial reporting quality: A review. *Research in Accounting Regulation*, 25(1), 88-100.

Kaplan, R. and Norton, D. (1996a). *The Balanced Scorecard: Translating a Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. and Norton, D. (1996b). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 75-85.

Rittenberg, L. (2013). *COSO Internal Control-Integrated Framework: Turning Principles Into Positive Action*. Altamonte Springs: the IIA Research Foundation.

Wonglimpiyarat, J. (2009). The influence of capital market laws and Initial Public Offering (IPO) process on venture capital. *European Journal of Operational Research*, 192(1), 293-301.

Wright, R.A. (2013). *The Internal Auditor's Guide to Risk Assessment*. Altamonte Springs:
the IIA Research Foundation.