

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การกำหนดมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปของรัฐบาลกิจตามมาตรา ๖๘
วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑

สำนักงานเศรษฐกิจการคลังได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กค ๑๐๐๔/๓๘๙๐ ลงวันที่ ๑๕ ตุลาคม ๒๕๖๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ขอรื้อหรือประเด็นมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไปของรัฐบาลกิจ ตามมาตรา ๖๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ สรุปความได้ว่า

๑. กระทรวงการคลังโดยสำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐบาลกิจ (สคร.) อาศัยอำนาจตามระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการบัญชีและการเงินของรัฐบาลกิจ พ.ศ. ๒๕๔๘ สั่งการให้รัฐบาลกิจปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินของไทย (Thai Financial Reporting Standard: TFRS) สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAE) ทั้งนี้ หากเกิดผลกระทบต่อฐานะทางการเงิน และ/หรือส่วนของทุนของรัฐบาลกิจอย่างมีนัยสำคัญในกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ให้รัฐบาลกิจขอความเห็นชอบจากกระทรวงการคลังเป็นราย ๆ ไป โดยชี้แจงเหตุผลความจำเป็น ข้อมูลผลกระทบที่ได้รับ และแนวทางแก้ไขผลกระทบดังกล่าว

๒. โดยที่พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๒๐ เมษายน ๒๕๖๑ ซึ่งมาตรา ๖๘ วรรคสาม กำหนดให้ในกรณีหน่วยงานของรัฐที่เป็นรัฐบาลกิจ ให้จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่ง สคร. เห็นว่ากระทรวงการคลังโดย สคร. อาจไม่มีอำนาจทางกฎหมายในการกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับรัฐบาลกิจได้

๓. สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ) ได้ออกประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๒/๒๕๖๑ เรื่อง มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ ๙ เรื่อง เครื่องมือทางการเงิน ลงวันที่ ๒๓ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๖๑ โดยกำหนดให้กิจการต้องถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๓ เป็นต้นไป

๔. สศค. ได้มีบันทึก ที่ กค ๑๐๐๖/๑๒๕๔ ลงวันที่ ๑๙ มีนาคม ๒๕๖๒ ถึงประธานกรรมการสถาบันการเงินของรัฐ แจ้งว่า เพื่อให้สถาบันการเงินเฉพาะกิจ (SFIs) เตรียมความพร้อมในการปฏิบัติตาม TFRS 9 และเพื่อให้ภาครัฐได้รับทราบผลกระทบที่แท้จริงและสามารถเตรียมมาตรการรองรับที่เหมาะสม รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงได้เห็นชอบให้ขยายระยะเวลาการปฏิบัติตาม TFRS 9 ในกรณีของ SFIs ออกไปอีก ๕ ปี จนถึงวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๘ อย่างไรก็ตาม หาก SFIs แห่งใดพิจารณาแล้วเห็นว่า การปฏิบัติตาม TFRS 9 จะไม่กระทบต่อการดำเนินงานตามพันธกิจและเป็นประโยชน์ในภาพรวม รวมทั้งมีความพร้อมที่จะเริ่มปฏิบัติตาม TFRS 9 ได้ในวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๖๓ ก็สามารถดำเนินการได้ตามความสมัครใจ ทั้งนี้ สคร. จะเป็นหน่วยงาน

พิจารณาดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดวิธีการ วางหลักเกณฑ์หรือออกคำสั่งให้ รัฐวิสาหกิจปฏิบัติต่อไป

๕. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ในฐานะผู้ตรวจสอบบัญชีของ SFIs ได้แสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขในรายงานการสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลของธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (ธกส.) สำหรับงวดสามเดือนสิ้นสุดวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๒๕๖๓ ว่า ธกส. มีได้นำมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการรายงานการเงิน และแนวปฏิบัติทางการบัญชีของกลุ่มเครื่องมือทางการเงินมาถือปฏิบัติในการจัดทำรายงานทางการเงินระหว่างกาล และในกรณีที่ สตง. แสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขในรายงานของผู้สอบบัญชีและงบการเงิน (ประจำปี) ของ SFIs อาจส่งผลต่อการออกตราสารหนี้และการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินของ SFIs ดังนี้

(๑) SFIs จะไม่สามารถระดมทุนโดยการออกตราสารหนี้ที่เสนอขายต่อประชาชน เป็นการทั่วไป เนื่องจากข้อ ๑๕ แห่งประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน ที่ ทจ. ๖๑/๒๕๖๑ เรื่อง การเสนอขายตราสารหนี้ของหน่วยงานภาครัฐไทย ลงวันที่ ๕ ตุลาคม ๒๕๖๑ กำหนดว่า การเสนอขายตราสารหนี้เป็นการทั่วไปของหน่วยงานภาครัฐไทยต้องไม่มีความเห็นของผู้สอบบัญชีและงบการเงิน ในลักษณะที่ระบุว่าหน่วยงานภาครัฐไทยที่เสนอขายไม่ดำเนินการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

(๒) สำหรับ SFIs ที่มีการออกตราสารหนี้แล้วแต่ยังไม่ครบกำหนดไถ่ถอน อาจมีความผิดตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. ๒๕๓๕ เนื่องจากในกรณีดังกล่าว SFIs ยังต้องนำส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะทางการเงินต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ซึ่งข้อ ๑๓ แห่งประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน ที่ ทจ. ๔๔/๒๕๕๖ เรื่อง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ลงวันที่ ๒๒ ตุลาคม ๒๕๕๖ กำหนดว่า งบการเงินจะต้องไม่มีความเห็นของผู้สอบบัญชีว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ต้องใช้ในการจัดทำงบการเงินนั้น

๖. สคร. มีความเห็นว่า มาตรา ๖๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ กำหนดว่าหน่วยงานของรัฐที่เป็นรัฐวิสาหกิจนั้น ให้จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยไม่ได้กำหนดให้กระทรวงการคลังมีอำนาจในการกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับหน่วยงานของรัฐที่เป็นรัฐวิสาหกิจ ดังนั้น กระทรวงการคลัง โดย สคร. จึงไม่มีอำนาจทางกฎหมายในการกำหนดนโยบายการบัญชีในกรณีของรัฐวิสาหกิจ ซึ่งต่อมา สคร. ได้ขอให้สภาวิชาชีพบัญชีฯ พิจารณาออกประกาศเพื่อขยายระยะเวลาการปฏิบัติตาม TFRS 9 ของ SFIs โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓๔ วรรคหนึ่งและวรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗

๗. ในคราวการประชุมคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ครั้งที่ ๓๗/๒๕๖๐ - ๒๕๖๓ (๙/๒๕๖๓) เมื่อวันที่ ๑๐ สิงหาคม ๒๕๖๓ เพื่อพิจารณาประเด็นเกี่ยวกับการออกประกาศเพื่อขยายระยะเวลาการปฏิบัติตาม TFRS 9 ของ SFIs โดยมีผู้แทนจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ธนาคารแห่งประเทศไทย ก.ล.ต. สตง. สภาวิชาชีพบัญชีฯ สคร. และ สศค. เข้าร่วมประชุม ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวมีความเห็นว่า มาตรา ๖๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐฯ ไม่ได้กำหนดชัดเจนว่า “มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป” เป็นมาตรฐานการบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ และมีข้อสังเกตว่า แม้พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐฯ จะมีผลใช้บังคับแล้ว กระทรวงการคลังในฐานะหน่วยงานเดิมที่กำกับนโยบายการบัญชีสำหรับรัฐวิสาหกิจ ยังคงมีอำนาจในการกำหนดนโยบายการบัญชีอยู่หรือไม่ ดังนั้น เพื่อให้เกิด

ความชัดเจนในการดำเนินงาน ที่ประชุมจึงมีมติให้หารือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อพิจารณาประเด็นข้อกฎหมายตามมาตรา ๖๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐว่า “มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป” กระทรวงการคลังสามารถกำหนดเองได้หรือเป็นมาตรฐานการบัญชีภายใต้พระราชบัญญัติการบัญชีฯ ทั้งนี้ หากเป็นมาตรฐานการบัญชีภายใต้พระราชบัญญัติการบัญชีฯ สภาวิชาชีพบัญชีฯ สามารถอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓๔ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีฯ เพื่อออกประกาศสำหรับ SFIs ต่อไป และ สศค. ได้มีบันทึก ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๘๑๙.๑/๔๙๖๕ ลงวันที่ ๒๑ สิงหาคม ๒๕๖๓ ถึง สศค. แจ้งความเห็นของคณะกรรมการฯ และขอให้ สศค. หารือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตามมติที่ประชุม

๘. สศค. พิจารณาความเห็นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องแล้ว เห็นว่า “มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ตามมาตรา ๖๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐฯ มีความไม่ชัดเจนและอาจส่งผลให้ SFIs ได้รับผลกระทบจากการที่ สตง. แสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไขต่อการเงินสำหรับ SFIs ที่ยังไม่ได้ปฏิบัติตาม TFRS 9 ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการดำเนินการกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับหน่วยงานของรัฐที่เป็นรัฐวิสาหกิจ จึงขอหารือในประเด็นดังนี้

(๑) “มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ตามมาตรา ๖๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ หมายถึง มาตรฐานการบัญชีภายใต้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ เป็นการเฉพาะหรือไม่

(๒) หากไม่ใช่ตามข้อ (๑) กระทรวงการคลังในฐานะหน่วยงานเดิมในการกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับรัฐวิสาหกิจ ยังคงมีอำนาจในการกำหนดนโยบายดังกล่าวต่อไปหรือไม่

(๓) หากใช่ตามข้อ (๑) สภาวิชาชีพบัญชีฯ สามารถอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓๔ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ เพื่อออกประกาศสำหรับ SFIs เป็นการเฉพาะต่อไป ใช่หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหารือของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจและสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง) ผู้แทนสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้แทนธนาคารแห่งประเทศไทย และผู้แทนสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า ข้อหารือดังกล่าวมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาเพียงประเด็นเดียวว่า “มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ตามมาตรา ๖๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ หมายถึง มาตรฐานการบัญชีภายใต้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ เป็นการเฉพาะหรือไม่ และการกำหนดนโยบายการบัญชีต้องดำเนินการอย่างไร ซึ่งคณะกรรมการฯ เห็นว่าคำว่า “มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ตามมาตรา ๖๘^๑ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ นั้น

^๑ มาตรา ๖๘ ให้กระทรวงการคลังกำหนดมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

ให้หน่วยงานของรัฐที่ใช้รัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียนจัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐตามวรรคหนึ่ง

ในกรณีหน่วยงานของรัฐที่เป็นรัฐวิสาหกิจ ให้จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ในกรณีหน่วยงานของรัฐที่เป็นทุนหมุนเวียน ให้จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามที่กฎหมายว่าด้วยการบริหารทุนหมุนเวียนกำหนด

เป็นคำที่ใช้ในความหมายทั่วไปว่าเป็นมาตรฐานการบัญชีที่มีการกำหนดขึ้นและเป็นที่ยอมรับหรือได้รับการรับรองเป็นการทั่วไปจากผู้ที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ทำบัญชี ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน ผู้สอบบัญชี ส่วนราชการหรือหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ควบคุมหรือกำกับดูแลการประกอบกิจการ หรือหน่วยงานอื่นใด ดังนั้น “มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป” ตามมาตรา ๖๘^๒ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ จึงมีได้หมายถึงมาตรฐานการบัญชีภายใต้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ เป็นการเฉพาะ และหากบทบัญญัติในมาตรา ๖๘ วรรคสาม ประสงค์จะให้รัฐวิสาหกิจต้องจัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภายใต้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ เป็นการเฉพาะ ย่อมต้องบัญญัติอ้างอิงชื่อกฎหมายดังกล่าวไว้โดยชัดเจน

สำหรับการกำหนดนโยบายการบัญชานั้น โดยที่คำว่า “นโยบายการบัญชี” มีความหมายทั่วไปว่าหลักเกณฑ์หรือวิธีปฏิบัติที่เฉพาะที่อาจพิจารณานำมาใช้ให้เหมาะสมกับกิจการเพื่อนำมาใช้ในการจัดทำและเสนอรายงานการเงิน ซึ่งตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๖๑ ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๖๘ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑ ได้กำหนดบทนิยามคำว่า “นโยบายการบัญชี” หมายถึง “หลักการโดยเฉพาะ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎเกณฑ์ หรือวิธีปฏิบัติที่หน่วยงานใช้ในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงิน” และตามประกาศสภานิติบัญญัติ ที่ ๒๖/๒๕๖๓ เรื่อง มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๘ เรื่อง นโยบายการบัญชี การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีและข้อผิดพลาด ลงวันที่ ๒๙ กรกฎาคม ๒๕๖๓ ได้กำหนดความหมายของคำว่า “นโยบายการบัญชี” หมายถึง “หลักการ หลักเกณฑ์ ประเพณีปฏิบัติ กฎและวิธีปฏิบัติที่เฉพาะที่กิจการนำมาใช้ในการจัดทำและนำเสนองบการเงิน” ซึ่งตามประกาศทั้งสองฉบับมีความหมายที่สอดคล้องกัน ดังนั้น การกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับหน่วยงานของรัฐซึ่งมิใช่รัฐวิสาหกิจและทุนหมุนเวียนจึงเป็นเรื่องเกี่ยวกับอำนาจของกระทรวงการคลังในการออกประกาศตามมาตรา ๖๘ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐฯ และการกำหนดนโยบายการบัญชีสำหรับกิจการอื่นซึ่งต้องจัดทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป จึงเป็นอำนาจหน้าที่ของผู้บริหารกิจการที่จะเลือกนำหลักเกณฑ์หรือวิธีการที่เฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวข้องมาใช้ในการจัดทำและนำเสนอรายงานการเงินหรืองบการเงินสำหรับกิจการของตน ซึ่งต้องดำเนินการให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไปนั้นด้วย



(นายปรกรณ์ นิลประพันธ์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

พฤศจิกายน ๒๕๖๓

^๒ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น