



มารู้จักกับ “งบมูลค่าเพิ่ม”



ดร. ศิลปวิธ ศรีจันทวิบูลย์ *

U นำ

กิจการจัดทำงบการเงินขึ้น เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ เมื่อก้าวถึงงบการเงินแล้ว ผู้ใช้งบการเงินคงมีความคุ้นเคยเป็นอย่างดีกับงบแสดงฐานะการเงิน หรืองบดุล งบกำไรขาดทุน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้เจ้าของ และงบกระแสเงินสด อย่างไรก็ตาม ยังมีงบการเงินอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งได้มีการกล่าวไว้ในมาตรฐานการบัญชีของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง การนำเสนองบการเงิน (ย่อหน้าที่ 14) งบการเงินที่กล่าวถึงนี้คือ งบมูลค่าเพิ่ม (Value Added Statement)

งบมูลค่าเพิ่มมีต้นกำเนิดมาจากยุโรป และแพร่หลายไปสู่บริษัทนอกยุโรปอีกด้วย เช่น บริษัทในประเทศออสเตรเลียและแอฟริกาใต้

แต่สำหรับประเทศไทยนั้น ผู้ใช้งบการเงินคงยังไม่คุ้นเคยกับงบมูลค่าเพิ่มเนื่องจากกิจการในประเทศไทยยังไม่เคยจัดทำและนำเสนองบมูลค่าเพิ่ม ผู้ใช้งบการเงินในประเทศไทยอาจมองว่างบมูลค่าเพิ่มไม่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของตน หรือประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากงบมูลค่าเพิ่มไม่คุ้มกับต้นทุนที่ต้องเสีย (เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดทำงบมูลค่าเพิ่ม) หรืออาจกล่าวได้ว่า แทบจะไม่มีผู้ใช้งบการเงินในประเทศไทยได้ใช้ประโยชน์จากงบมูลค่าเพิ่มเลย แต่เพราะเหตุใดงบมูลค่าเพิ่มกลับเป็นที่นิยมอย่างแพร่หลายในหลายๆ ประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศในแถบทวีปยุโรป ดังนั้น จึงเป็นเรื่องที่น่าสนใจไม่น้อยที่จะเข้าใจถึงแนวคิดและประโยชน์ของงบมูลค่าเพิ่ม และทำความรู้จักกับงบมูลค่าเพิ่มให้มากขึ้น ถึงแม้ว่าในขณะนี้ ผู้ใช้งบการเงินในประเทศไทยจะยังไม่เรียกร้องข้อมูลที่นำเสนอในงบมูลค่าเพิ่มก็ตาม

“สสวทสรสส” ปีที่ 59 ฉบับที่ 12 ธันวาคม 2555

* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

แนวคิดของงบมูลค่าเพิ่ม

โดยทั่วไป ผู้ใช้งบการเงินประกอบด้วย ผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาลและหน่วยงานราชการ และสาธารณชน ผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้ใช้งบการเงินเพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม การบัญชีแบบดั้งเดิม (Conventional or Traditional Accounting) มีข้อจำกัดตรงที่เน้นการรายงานให้กับกลุ่มผู้ใช้ข้อมูลที่เป็นผู้ถือหุ้น หรือผู้ลงทุนเป็นสำคัญ โดยไม่ได้ให้ความสำคัญกับผู้ใช้กลุ่มอื่นมากนัก ถึงแม้ว่าแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) ของสภาวิชาชีพบัญชีฯ จะมีได้เน้นหรือให้ความสำคัญกับกลุ่มผู้ใช้ข้อมูลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ แต่โดยนัยแล้ว แม่บทการบัญชีก็ให้ความสำคัญต้องการของผู้ลงทุนเป็นเกณฑ์ในการกำหนดว่า ข้อมูลใดในงบการเงินที่มีประโยชน์ ดังที่กล่าวไว้ในแม่บทการบัญชี ย่อหน้าที่ 10 ว่า “แม้ว่างบการเงินไม่อาจตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินได้ทุกกลุ่ม แต่ผู้ใช้ทุกกลุ่มก็มีความต้องการข้อมูลบางส่วนที่มีลักษณะร่วมกันตามปกติ ข้อมูลใดในงบการเงินที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ลงทุนส่วนใหญ่ ซึ่งเป็นผู้รับความเสี่ยงจากการลงทุนในกิจการ ข้อมูลเหล่านั้นก็จะสามารถตอบสนองความต้องการ

ของผู้ใช้งบการเงิน กลุ่มอื่นได้เช่นกัน”

ถ้าจะพูดถึงงบมูลค่าเพิ่ม คงจะต้องกล่าวถึงการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม (Social Responsibility Accounting) ซึ่งเป็นความพยายามอย่างหนึ่งที่จะนำเสนอข้อมูลให้กับผู้มีส่วนได้เสีย หรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจการ ทั้งทางตรงและทางอ้อม กลุ่มบุคคลเหล่านี้มีสิทธิโดยชอบธรรมที่จะรับรู้ข้อมูลตามสมควร (Reasonable Right to Know) ตัวอย่างของแนวคิดของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม รวมถึงงบมูลค่าเพิ่ม การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน การบัญชีทรัพยากรบุคคล (Human Resource Accounting) การบัญชีสิ่งแวดล้อม (Environmental Accounting) หรือการบัญชีสีเขียว (Green Accounting) เป็นต้น

โดยหลักการแล้ว งบมูลค่าเพิ่มเป็นการนำเสนอข้อมูลโดยการมองว่ากิจการเป็นผู้สร้างความมั่งคั่ง (Wealth) ให้กับสังคม เนื่องจากกิจการก่อให้เกิดการจ้างงาน ลูกจ้างพนักงานได้รับผลตอบแทนจากการทำงาน รัฐบาลได้รับภาษีอากรมากขึ้น ผู้ลงทุนและเจ้าหนี้ได้รับผลตอบแทนสำหรับเงินทุนในรูปของเงินปันผลและดอกเบี้ยจ่าย อีกทั้งกิจการยังสามารถเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรโดยการลงทุนเพิ่มอีกด้วย (Reinvest)

งบมูลค่าเพิ่มแสดงถึงความสำเร็จของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นและส่งผลให้รายได้ประชาชาติเพิ่มขึ้นอีกด้วย กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียย่อมมีความสนใจในข้อมูลที่น่าเสนอในงบมูลค่าเพิ่ม เช่น พนักงานลูกจ้างและสาธารณชนย่อมมีความมั่นใจมากขึ้นในบทบาทของธุรกิจในการผลิตสินค้าและบริการเมื่องบมูลค่าเพิ่มแสดงถึงความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับงวดบัญชีก่อน นั่นหมายถึงการจ้างงานหรือผลตอบแทนที่เพิ่มขึ้นด้วย

โดยปกติแล้ว กลุ่มผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้มีความสนใจในตัวเลขมูลค่าเพิ่มมากกว่าตัวเลขผลกำไรที่แสดงในงบกำไรขาดทุน เนื่องจากข้อมูลในงบกำไรขาดทุนอาจดูซับซ้อนและมีข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับตนเองมากนัก ในขณะที่งบกำไรขาดทุนแสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาหนึ่ง แต่งบมูลค่าเพิ่มจะแสดงถึงผลประกอบการของกิจการในอีกมิติหนึ่ง เช่น พนักงานลูกจ้าง หรือสหภาพแรงงานในกลุ่มประเทศยุโรปย่อมสนใจมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากการแบ่งสรรมูลค่าเพิ่มในรูปของเงินเดือนและผลตอบแทนที่เพิ่มขึ้นย่อมแสดงถึงความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้น ในทำนองเดียวกัน การแบ่งสรรมูลค่าเพิ่มในรูปของการลงทุนเพิ่มในกิจการ ย่อมแสดงว่ากิจการมีความ

มั่งคั่งและมีความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง ข้อมูลในงบมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้จึงอาจมีประโยชน์ในการต่อรองค่าจ้างแรงงานและประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายค่าตอบแทน รวมทั้งโอกาสในการจ้างงานสำหรับประเทศที่กลุ่มตัวแทนพนักงานลูกจ้างและสหภาพแรงงานมีความเข้มแข็งและมีอิทธิพล

งบมูลค่าเพิ่มและงบกำไรขาดทุน

เมื่อผู้บริหารของกิจการยอมรับว่าผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุนไม่ใช่กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียเพียงกลุ่มเดียวเท่านั้น แต่ยังรวมถึงกลุ่มอื่นๆ ด้วย และยังยอมรับว่าตัวเลขกำไร (Earnings) และส่วนประกอบของกำไร ไม่ใช่จุดมุ่งเน้นเบื้องต้นของการรายงานทางการเงินเท่านั้น งบมูลค่าเพิ่มจึงจะเข้ามามีบทบาทในการนำเสนอข้อมูลนอกเหนือไปจากการนำเสนองบการเงินตามปกติ

ในการดำเนินธุรกิจ ผู้บริหารจะต้องสร้างความมั่งคั่งเพื่อที่จะสามารถจ่ายเงินเดือนให้กับลูกจ้างพนักงาน จ่ายดอกเบียหรือเงินปันผลให้กับเจ้าของเงินทุน หรือใช้ลงทุนเพิ่มในกิจการต่อไป (นอกเหนือไปจากการสร้างความมั่งคั่งให้กับผู้ถือหุ้น : Maximizing Shareholder Value) งบมูลค่าเพิ่มจึงเน้นความสัมพันธ์ของกิจกรรม

ขององค์กรที่มีต่อกลุ่มชุมชนต่างๆ มากขึ้น ในขณะที่งบกำไรขาดทุนจะรายงานถึงผลกำไรหรือผลตอบแทนที่เป็นของผู้ถือหุ้นเท่านั้น นั่นคืองบมูลค่าเพิ่มครอบคลุมกลุ่มผู้ที่เกี่ยวข้องมากกว่า ทั้งทางตรงและทางอ้อม กิจกรรมจึงอาจนำเสนอ งบมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นการขยายกลุ่มผู้มีส่วน

ได้เสีย งบมูลค่าเพิ่มมิได้มาแทนงบการเงินงบใด งบหนึ่งโดยเฉพาะ แต่เป็นการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากงบการเงินที่เคยนำเสนอ อยู่แล้วตามปกติ เนื่องจากผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุน ก็ยังต้องการข้อมูลที่จำเป็นในงบกำไรขาดทุน งบมูลค่าเพิ่มแสดงดังตัวอย่างต่อไปนี้

บริษัท ตัวอย่าง จำกัด
งบมูลค่าเพิ่ม
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2

| | <u>ล้านบาท</u> |
|--|---------------------|
| ที่มาของมูลค่าเพิ่ม | |
| รายได้จากการขาย | 10,725 |
| รายได้อื่น | 142 |
| <i>หัก</i> ต้นทุนขายและต้นทุนค่าบริการ | <u>(7,560)</u> |
| มูลค่าเพิ่ม | <u><u>3,307</u></u> |
| การแบ่งสรรมูลค่าเพิ่ม | |
| พนักงานและลูกจ้าง | 2,301 |
| รัฐบาล | 280 |
| ผู้ถือหุ้น | 293 |
| เจ้าหนี้ | 122 |
| การลงทุนเพิ่มในกิจการ | <u>311</u> |
| | <u><u>3,307</u></u> |

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นว่างบมูลค่าเพิ่ม เป็นงบที่แสดงถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มแก่กิจการ รวมทั้งการแบ่งสรรมูลค่าเพิ่มดังกล่าวให้กับผู้มีส่วนได้เสีย กิจกรรมการขายและบริการของ

บริษัท ตัวอย่าง จำกัด ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่ม 3,307 ล้านบาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนี้ และกิจการได้แบ่งสรรมูลค่าเพิ่มให้กับกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย ดังนี้

| | ล้านบาท |
|--|---------|
| ● พนักงานและลูกค้า ในรูปของเงินเดือน ค่าจ้าง และผลตอบแทนอื่น | 2,301 |
| ● รัฐบาล ในรูปของภาษีต่างๆ เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล | 280 |
| ● ผู้ถือหุ้น ในรูปของเงินปันผล | 293 |
| ● เจ้าหนี้ ในรูปของดอกเบี้ยจ่าย | 122 |
| ● ให้กับกิจการเอง ในรูปของการลงทุนเพิ่ม (Reinvest) | 311 |

เมื่อเปรียบเทียบงบมูลค่าเพิ่มกับงบกำไรขาดทุน จะเห็นว่ารายการหลายรายการในงบมูลค่าเพิ่มมีแสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุนอยู่แล้ว แต่ก็มิอาจกล่าวได้ว่างบมูลค่าเพิ่มคือ การนำรายการในงบกำไรขาดทุนมาจัดเรียงหรือนำเสนอในรูปแบบใหม่ รายการบางรายการที่แสดงในงบการเงินทั้งสองประเภทนี้อาจไม่ใช่จำนวนเดียวกันก็ได้ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลที่จะนำมาจัดทำงบมูลค่าเพิ่มมีอยู่ในระบบบัญชีของกิจการอยู่แล้ว เนื่องจากงบมูลค่าเพิ่มยังอิงอยู่กับข้อสมมติทางการบัญชีที่ใช้จัดทำเช่นเดียวกับงบการเงินอื่นๆ นั่นคือ เกณฑ์การดำเนินงานต่อเนื่อง และเกณฑ์คงค้าง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นเนื่องจากการจัดทำงบมูลค่าเพิ่มจึงไม่ได้มากขึ้นอย่างเป็นสาระสำคัญแต่อย่างใด ดังนั้นการจัดทำและนำเสนองบมูลค่าเพิ่ม จึงน่าจะเป็นเรื่องที่สะท้อนถึงปรัชญาการดำเนินธุรกิจของกิจการ โดยให้ความสำคัญกับผู้มีส่วนได้เสียอื่น นอกเหนือไปจากมุ่งเน้นผลกำไรแต่เพียงอย่างเดียว

รวมทั้งกระแสเรียกร้องของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียในประเทศนั้นๆ มากกว่าที่จะพิจารณาถึงต้นทุนที่เพิ่มขึ้นในการจัดทำและนำเสนองบมูลค่าเพิ่ม

สรุป

ถึงแม้มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยได้กล่าวถึงงบมูลค่าเพิ่มไว้บ้างแล้ว แต่ในทางปฏิบัติงบมูลค่าเพิ่มเป็นเรื่องที่ใหม่มากสำหรับประเทศไทย เนื่องจากผู้จัดทำงบการเงินในประเทศไทยยังคงเน้นการรายงานต่อผู้ลงทุนหรือผู้ถือหุ้นเป็นสำคัญเช่นเดียวกับประเทศในกลุ่มทุนนิยมทั้งหลาย ผู้ลงทุนหรือผู้ถือหุ้นจึงใช้ข้อมูลที่น่าเสนอในงบการเงินอื่นในการตอบสนองความต้องการของตน นอกจากนี้ กลุ่มผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นในประเทศไทย ยังไม่มีบทบาทสำคัญมากนักที่จะเรียกร้องข้อมูลที่ตนต้องการ ในขณะที่ผู้จัดทำงบการเงินก็ยังคงต้องพิจารณาถึงความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ผู้ใช้ได้รับจากงบมูลค่าเพิ่มกับต้นทุนการจัดทำด้วย

