

คู่มืออธิบายกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

บทนำ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ได้จัดทำกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ซึ่งเป็นไปตามหลักการภายใต้กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินฉบับปรับปรุงที่ออกโดย คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board (IASB)) โดยมีผลบังคับใช้แทนแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) โดยที่กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน กล่าวถึงแนวคิดหลักเกี่ยวกับการจัดทำและการนำเสนอการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงิน แต่*ไม่ถือ* เป็นมาตรฐานการรายงานทางการเงิน เนื่องจากไม่ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการวัดมูลค่าหรือ การเปิดเผยข้อมูลสำหรับการจัดทำงบการเงินโดยเฉพาะ ด้วยเหตุนี้ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน จึงไม่สามารถใช้หักล้างกับมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ประกาศไว้เฉพาะเรื่องได้ ทั้งนี้ เนื้อหาของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ซึ่งประกอบไปด้วย 4 บท ดังต่อไปนี้

- 1) วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป
- 2) กิจการที่เสนอรายงาน (รอเพิ่มเติม)
- 3) ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์
- 4) กรอบแนวคิด ข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)

สรุปการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน มีเนื้อหาที่สำคัญที่เปลี่ยนแปลงไปจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) โดยสรุป ดังนี้

- กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน กำหนดวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อ วัตถุประสงค์ทั่วไป (The Objective of General Purpose Financial Reporting) ใหม่ โดยไม่จำกัดเพียงแค่ วัตถุประสงค์ของงบการเงิน (The Objective of Financial Statements) ตามที่เคยกำหนดไว้ในแม่บทการ บัญชี (ปรับปรุง 2552) นอกจากนี้ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน กำหนดผู้ใช้หลัก (Primary Users) ของรายงานทางการเงิน ได้แก่ ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ และเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและในอนาคต ขณะที่แม่บท การบัญชี (ปรับปรุง 2552) กำหนดผู้ใช้หลายกลุ่ม ได้แก่ ผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้า เจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาล หน่วยงานราชการ และสาธารณชน

- กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ได้เปลี่ยนแนวคิดลักษณะเชิงคุณภาพจากเดิมที่ กำหนดเป็นลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน (Qualitative Characteristics of Financial Statements) มาเป็นลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (Qualitative Characteristics of Useful Financial Information) โดยระบุว่า ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่สุดต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม หรือเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบัน และอนาคต ต้องมีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (Fundamental Qualitative Characteristics) 2 ประการ ได้แก่ ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) และความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) ทั้งนี้ ข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์อันเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมสามารถ

ถูกเสริมด้วยลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Qualitative Characteristics) 4 ประการ ได้แก่ ความสามารถเปรียบเทียบได้ (Comparability) ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability) ความทันเวลา (Timeliness) และความสามารถเข้าใจได้ (Understandability) ซึ่งแตกต่างจากลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงินตามที่กำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) ที่ประกอบด้วย ความเข้าใจได้ (Understandability) ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance) ความเชื่อถือได้ (Reliability) และการเปรียบเทียบกันได้ (Comparability) โดยมีลักษณะเชิงคุณภาพรองภายใต้ความเชื่อถือได้ ได้แก่ การเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form) ความเป็นกลาง (Neutrality) ความระมัดระวัง (Prudence) และความครบถ้วน (Completeness)

- กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน กำหนดข้อสมมติของงบการเงิน (Underlying Assumption) ซึ่งระบุไว้เพียงการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) ขณะที่แม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552) กำหนดข้อสมมติของงบการเงินไว้ 2 ประการ ได้แก่ เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) และการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern)

วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (The Objective of General Purpose Financial Reporting) คือ การให้ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ และสิทธิเรียกร้องต่อกิจการ ซึ่งถูกนำเสนอในงบแสดงฐานะการเงิน นอกจากนี้ รายงานทางการเงินยังสามารถให้ข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจรวมทั้งสิทธิเรียกร้องเหล่านั้น ซึ่งเป็นผลมาจากผลการดำเนินงานของกิจการ ตลอดจนรายการ เหตุการณ์และสถานการณ์อื่นที่ข้อมูลเหล่านี้เป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้ใช้หลัก (Primary Users) โดยผู้ใช้หลักของรายงานทางการเงิน หมายถึง ผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันและอนาคตสามารถใช้ประโยชน์จากข้อมูลทางการเงินในการประเมินจำนวนเงิน จังหวะเวลา ตลอดจนความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตของกิจการ ทั้งนี้ ข้อมูลทางการเงินนั้นยังสามารถช่วยประเมินมูลค่าของกิจการได้ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการประเมินผลตอบแทนจากตราสารทุนหรือตราสารหนี้ เพื่อใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ทรัพยากรแก่กิจการ ไม่ว่าจะเป็นการซื้อ ขาย หรือการถือครองตราสารทุนและตราสารหนี้ รวมทั้งการให้กู้ หรือการชำระเงินกู้และสินเชื่อในรูปแบบอื่น ๆ ก็ตาม เช่น เงินปันผลรับ ดอกเบี้ยรับ เป็นต้น

ทั้งนี้ ข้อมูลผลการดำเนินงานตามเกณฑ์คงค้างถูกนำเสนอในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นของกิจการ โดยมีข้อสมมติของการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) เพื่อให้ผู้ใช้หลักสามารถทราบผลตอบแทนจากการใช้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ ตลอดจนสามารถประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการใช้ทรัพยากรของฝ่ายบริหาร รวมทั้งสามารถใช้ในการพยากรณ์ผลตอบแทนในอนาคตจากการใช้ทรัพยากรของกิจการ

ขณะที่ข้อมูลผลการดำเนินงานที่ถูกสะท้อนด้วยกระแสเงินสดในอดีตถูกนำเสนอในงบกระแสเงินสดของกิจการ เพื่อให้ผู้ใช้หลักสามารถทราบข้อมูลเกี่ยวกับกระแสเงินสดระหว่างรอบระยะเวลารายงาน

สำหรับกิจกรรมดำเนินงาน กิจกรรมลงทุน และกิจกรรมจัดหาเงิน ตลอดจนสามารถใช้ประเมินสภาพคล่องของกิจการได้

วัตถุประสงค์ของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

- 1) เป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการพัฒนาและทบทวนมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- 2) เป็นแนวทางสำหรับคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศในการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินให้สอดคล้องกัน
- 3) เป็นแนวทางสำหรับผู้จัดทำงบการเงิน ในกรณีที่ยังไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินรองรับ
- 4) เป็นแนวทางสำหรับผู้สอบบัญชีในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน
- 5) ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจความหมายของข้อมูลที่แสดงในงบการเงิน
- 6) เพื่อให้ผู้สนใจได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางในการกำหนดมาตรฐานการรายงานทางการเงินของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์

ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ (Qualitative Characteristics of Useful Financial Information) หมายถึง ลักษณะที่ทำให้ข้อมูลมีประโยชน์สูงสุดในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ต่อผู้ลงทุน ผู้ให้กู้ยืม และเจ้าหนี้อื่นในปัจจุบันและอนาคต ประกอบด้วย

1) **ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน (Fundamental Qualitative Characteristics)** กล่าวคือ ข้อมูลทางการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้ ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1.1) **ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ (Relevance)** กล่าวคือ ข้อมูลทางการเงินที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจสามารถทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจแตกต่างกันไป ทั้งนี้ ข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจนั้นควรสามารถนำมาใช้ในกระบวนการพยากรณ์เหตุการณ์ในอนาคตหรือที่เรียกกันว่า ข้อมูลนั้นมีคุณค่าทางการพยากรณ์ (Predictive Value) โดยข้อมูลที่มีคุณค่าทางการพยากรณ์ไม่จำเป็นต้องเป็นค่าพยากรณ์หรือค่าคาดการณ์ (Prediction /Forecast) นอกจากข้อมูลนั้นควรมีคุณค่าทางการพยากรณ์แล้ว ข้อมูลนั้นควรสามารถช่วยในการยืนยันหรือชี้ให้เห็นถึงผลของการประเมินในอดีตหรือที่เรียกกันว่า ข้อมูลนั้นมีคุณค่าทางการยืนยัน (Confirmatory Value) ซึ่งโดยปกติแล้ว คุณค่าทางการพยากรณ์และคุณค่าทางการยืนยันของข้อมูลทางการเงินมีความสัมพันธ์กัน กล่าวคือ หากข้อมูลทางการเงินมีคุณค่าทางการพยากรณ์แล้วมักมีคุณค่าทางการยืนยันด้วย ตัวอย่างเช่น นักลงทุนนำข้อมูลผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นสำหรับปีปัจจุบันมาเปรียบเทียบกับปีก่อน เพื่อประเมินผลการดำเนินงานในอดีตและคาดการณ์ผลการดำเนินงานในอนาคต เป็นต้น

ทั้งนี้ นอกจากความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อมูลแล้วยังขึ้นอยู่กับ **ความมีสาระสำคัญ (Materiality)** ของข้อมูลด้วย กล่าวคือ ข้อมูลมีสาระสำคัญก็ต่อเมื่อการไม่แสดงข้อมูล

หรือการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงมีผลกระทบต่อผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งความมีสาระสำคัญต้องพิจารณาจากลักษณะหรือขนาดของรายการ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับบริบทเฉพาะของแต่ละกิจการ โดยในบางกรณีลักษณะของรายการเพียงอย่างเดียวก็สามารถบอกได้ว่า ข้อมูลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ เช่น ผลการดำเนินงานของส่วนงานดำเนินงานใหม่ เนื่องจากข้อมูลดังกล่าวสามารถบ่งบอกถึงความสามารถในการทำกำไรของกิจการในอนาคตได้ เป็นต้น

1.2) ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (Faithful Representation) กล่าวคือ ข้อมูลทางการเงินที่มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมนั้นต้องแสดงเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจแทนที่จะเป็นรูปแบบทางกฎหมายเพียงอย่างเดียว เนื่องจากในบางกรณี ข้อมูลทางการเงินที่แสดงตามเนื้อหาและความเป็นจริงเชิงเศรษฐกิจอาจแตกต่างไปจากข้อมูลทางการเงินที่แสดงตามรูปแบบทางกฎหมาย ทั้งนี้ ข้อมูลทางการเงินที่มีความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมต้องมีความครบถ้วน ความเป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาด โดยมีรายละเอียดดังนี้

1.2.1) ความครบถ้วน (Completeness) กล่าวคือ กิจการต้องนำเสนอและเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน ตลอดจนการให้ความหมายและคำอธิบายที่จำเป็นอย่างครบถ้วนสำหรับผู้ใช้เพื่อเข้าใจปรากฏการณ์นั้น เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินไม่เข้าใจผิดในฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้จัดการทางการเงินต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสัญญาซื้อวัตถุดิบ ล่วงหน้าที่ยกเลิกไม่ได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น

1.2.2) ความเป็นกลาง (Neutrality) กล่าวคือ กิจการต้องนำเสนอข้อมูลทางการเงินโดยปราศจากอคติหรือความเอนเอียง แม้ว่าการนำเสนอข้อมูลทางการเงินนั้นอาจส่งผลเสียหายแก่กิจการได้ เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับคดีความที่กิจการถูกฟ้องร้องอยู่ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น

1.2.3) การปราศจากข้อผิดพลาด (Free from Error) กล่าวคือ การไม่มีข้อผิดพลาดหรือการละเว้นการให้ข้อมูลทางการเงิน อย่างไรก็ตาม ข้อมูลทางการเงินไม่จำเป็นต้องถูกต้องสมบูรณ์ทุกลักษณะ เนื่องจากในการจัดทำข้อมูลทางการเงินบางรายการอาจจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจและการประมาณการ เช่น การคำนวณค่าเสื่อมราคา โดยอาศัยการประมาณอายุการให้ประโยชน์ของรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ เป็นต้น

การใช้ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ได้กำหนดกระบวนการที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากที่สุดสำหรับการใช้ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานเพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีประโยชน์ ดังนี้

ก) ระบุปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่มีศักยภาพที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินของกิจการที่เสนอรายงาน

ข) ระบุประเภทของข้อมูลเกี่ยวกับปรากฏการณ์นั้นซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุด หากข้อมูลนั้นมีความพร้อมและสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์

ค) พิจารณาว่าข้อมูลนั้นมีพร้อมหรือไม่ และสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้หรือไม่ หากข้อมูลมีพร้อมและสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ ถือว่าเป็นการสิ้นสุดกระบวนการเพื่อให้ได้มาซึ่ง

ข้อมูลที่มีลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน แต่หากข้อมูลไม่พร้อมหรือไม่สามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ กิจการต้องดำเนินการตามกระบวนการอีกครั้งกับข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุด รongลงมา

2) **ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม (Enhancing Qualitative Characteristics)** นอกจากข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมแล้ว ข้อมูลทางการเงินยังสามารถเพิ่มประโยชน์ได้มากยิ่งขึ้นด้วยลักษณะเชิงคุณภาพเสริม ซึ่งประกอบด้วย 4 ประการ ได้แก่ ความสามารถเปรียบเทียบได้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ ความทันเวลา และความสามารถเข้าใจได้ โดยมีรายละเอียดดังนี้

2.1) ความสามารถเปรียบเทียบได้ (Comparability) ผู้ใช้สามารถใช้ประโยชน์จากข้อมูลทางการเงินมากยิ่งขึ้น โดยการเปรียบเทียบกับข้อมูลทางการเงินที่คล้ายกันของกิจการอื่นสำหรับรอบระยะเวลารายงานเดียวกัน (Cross-Sectional Analysis) หรือโดยการเปรียบเทียบกับข้อมูลทางการเงินที่คล้ายกันของกิจการเดียวกันสำหรับรอบระยะเวลารายงานอื่น (Time-Series Analysis or Trend Analysis) ทั้งนี้ ความสามารถเปรียบเทียบได้ไม่ใช่ความสม่ำเสมอ (Consistency) กล่าวคือ ความสม่ำเสมอ หมายถึง การใช้แนวปฏิบัติทางการบัญชีเดียวกันสำหรับรายการที่มีเนื้อหาทางเศรษฐกิจเหมือนกัน ไม่ว่าจะเป็นอย่างใดก็ตาม รอบระยะเวลารายงานภายในกิจการเดียวกัน หรือภายในรอบระยะเวลารายงานเดียวกัน แต่ต่างกิจการกัน โดยที่ความสม่ำเสมอสามารถช่วยให้เกิดความสามารถเปรียบเทียบได้ของข้อมูลทางการเงินได้ อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี ข้อมูลทางการเงินอาจสามารถเปรียบเทียบกันได้ แม้ว่าขาดความสม่ำเสมอก็ตาม เช่น ในกรณีที่กิจการใช้วิธีการบัญชีที่แตกต่างกันสำหรับรายการที่มีเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจเดียวกันแต่ต่างรอบระยะเวลารายงานกัน ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินอาจใช้ประโยชน์จากการที่กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป และผลกระทบที่มีต่อรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบได้ของข้อมูลทางการเงิน เป็นต้น

2.2) ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ (Verifiability) กล่าวคือ ผู้สังเกตการณ์ที่มีความรอบรู้แตกต่างกันและมีความเป็นอิสระจากกันสามารถได้ข้อสรุปตรงกันว่าข้อมูลนั้นเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของปรากฏการณ์เชิงเศรษฐกิจที่น่าเสนอ ทั้งนี้ ความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้สามารถกระทำทางตรงหรือทางอ้อมได้ ซึ่งความสามารถพิสูจน์ยืนยันได้ทางตรง (Direct Verifiability) เป็นการพิสูจน์จำนวนหรือสังเกตได้โดยตรง เช่น การตรวจนับเงินสดและสินค้าคงเหลือ เป็นต้น ส่วนความสามารถพิสูจน์ได้ทางอ้อม (Indirect Verifiability) เป็นการตรวจสอบปัจจัยนำเข้าแบบจำลอง สูตรหรือเทคนิคอื่น เช่น การคำนวณมูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือปลายงวดอีกครั้งโดยใช้วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือเหมือนเดิม เป็นต้น

2.3) ความทันเวลา (Timeliness) กล่าวคือ ประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินจะมากขึ้นเมื่อข้อมูลนั้นรายงานอย่างทันเวลา เนื่องจากการมีข้อมูลทางการเงินพร้อมให้ผู้ตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจใช้ทันเวลาที่ข้อมูลนั้นสามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ

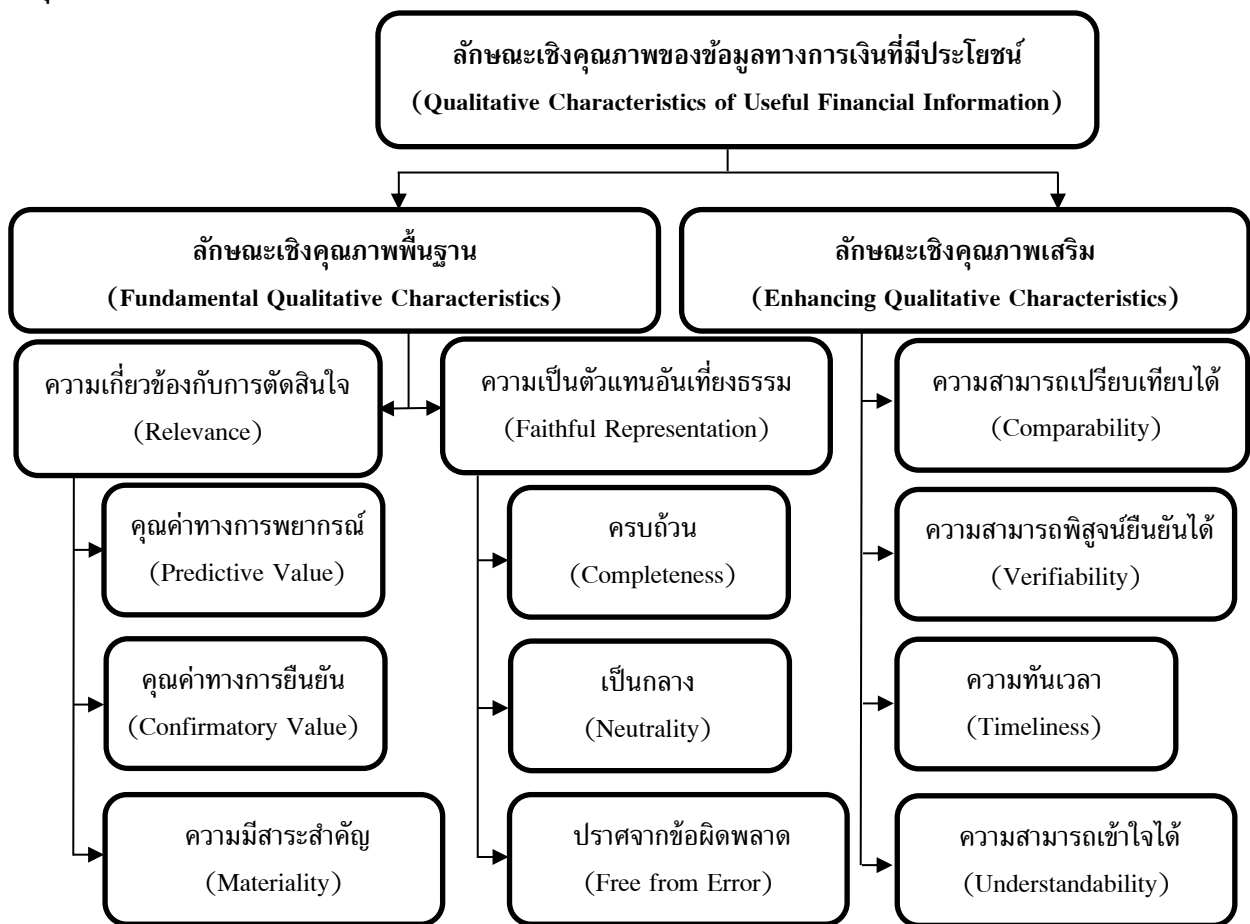
2.4) ความสามารถเข้าใจได้ (Understandability) กล่าวคือ ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินจะสามารถเข้าใจข้อมูลทางการเงินนั้นเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ก็ต่อเมื่อข้อมูลนั้นถูกจัดประเภท กำหนดลักษณะ และนำเสนออย่างชัดเจนและกระชับ โดยมีข้อกำหนดว่า ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินต้องมีความรู้เกี่ยวกับกิจกรรมทางธุรกิจและกิจกรรมเชิงเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผล รวมทั้งมี

ความขยันหมั่นเพียรที่จะศึกษาข้อมูลนั้น อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงินอาจจำเป็นต้องอาศัยความช่วยเหลือของที่ปรึกษาเพื่อให้สามารถเข้าใจข้อมูลทางการเงินที่ซับซ้อนได้ดียิ่งขึ้น ทั้งนี้ แม้ว่าข้อมูลบางรายการมีความซับซ้อนก็ตาม แต่หากข้อมูลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ ข้อมูลนั้นก็ควรถูกนำเสนอในรายงานทางการเงิน โดยกิจการไม่สามารถอ้างว่า ข้อมูลนั้นไม่ควรแสดงในรายงานทางการเงิน เนื่องจากข้อมูลนั้นมีความยากซับซ้อนจนเกินไปสำหรับผู้ใช้อข้อมูลทางการเงินที่จะเข้าใจได้ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลทางการเงินจะไม่มีประโยชน์กับผู้ใช้อข้อมูล หากผู้ใช้อข้อมูลไม่เข้าใจความหมายของข้อมูลทางการเงินนั้น แม้ว่าข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมก็ตาม

การใช้ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

ข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจจำเป็นต้องมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม อย่างไรก็ตาม ผู้จัดทำข้อมูลทางการเงินต้องพยายามทำให้ข้อมูลทางการเงินมีลักษณะเชิงคุณภาพเสริมให้มากที่สุดเท่าที่จะกระทำได้

จากคำอธิบายเกี่ยวกับลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ข้างต้นนั้น สามารถสรุปผังแผนภาพที่ 1 ได้ ดังนี้



แผนภาพที่ 1 : ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์

ข้อจำกัดด้านต้นทุนต่อการรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์

ในการนำเสนอรายงานทางการเงินนั้น กิจการต้องถูกจำกัดด้วยต้นทุนในการจัดทำรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์ ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนเกี่ยวกับการรวบรวม การประมวลผล ตลอดจนการพิสูจน์ยืนยันและการเผยแพร่ข้อมูลทางการเงิน นอกจากนี้ ต้นทุนยังเกิดขึ้นกับผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน เช่น ต้นทุนในการวิเคราะห์และตีความข้อมูลทางการเงิน เป็นต้น ขณะที่ประโยชน์ของข้อมูลทางการเงินสำหรับผู้จัดทำและผู้ใช้อ้างอิงทางการเงิน เช่น การเข้าถึงแหล่งเงินทุนที่มีต้นทุนต่ำลง การจัดสรรทรัพยากรเพื่อก่อให้เกิดผลตอบแทน เป็นต้น ดังนั้น ผู้จัดทำและผู้ใช้อ้างอิงทางการเงินจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างประโยชน์ที่จะได้รับกับต้นทุนที่จะเกิดขึ้นในการจัดทำรายงานทางการเงิน ตลอดจนต้นทุนในการวิเคราะห์และตีความข้อมูลทางการเงิน ทั้งนี้ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศได้นำข้อจำกัดด้านต้นทุนต่อการรายงานทางการเงินที่มีประโยชน์มาเป็นข้อพิจารณาการบังคับใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินแต่ละฉบับด้วย

ข้อสมมติ

ข้อสมมติในการจัดทำงบการเงิน (Underlying Assumption) คือ การดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern) กล่าวคือ งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ต้องมีข้อสมมติที่ว่ากิจการจะดำเนินงานอย่างต่อเนื่องและดำรงอยู่ต่อไปในอนาคต หรือสามารถกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า กิจการไม่มีเจตนาหรือความจำเป็นที่จะเลิกกิจการหรือลดขนาดการดำเนินงานอย่างมีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม หากกิจการมีเจตนาหรือมีความจำเป็นดังกล่าว งบการเงินต้องจัดทำขึ้นโดยใช้เกณฑ์อื่น และต้องเปิดเผยหลักเกณฑ์ที่ใช้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย

องค์ประกอบของงบการเงิน

องค์ประกอบของงบการเงิน (The Elements of Financial Statements) หมายถึง ประเภทของรายการทางบัญชีที่แยกแสดงตามลักษณะเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งสามารถแบ่งองค์ประกอบของงบการเงินได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

1) องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับฐานะการเงิน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น ซึ่งกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ได้ให้คำนิยามของแต่ละองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับฐานะการเงินในงบแสดงฐานะการเงิน ดังนี้

สินทรัพย์ (Assets) หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าจะมาจากการซื้อ การผลิต หรือการรับบริจาคก็ตาม แต่ต้องไม่รวมถึงรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น การทำสัญญาซื้อสินค้าล่วงหน้า เป็นต้น โดยที่กิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากทรัพยากรนั้น นั่นหมายความว่า ทรัพยากรนั้นต้องก่อให้เกิดกระแสเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม เช่น การใช้สินทรัพย์เพื่อผลิตสินค้าหรือให้บริการ การนำสินทรัพย์ที่มีอยู่ไปแลกเปลี่ยนกับสินทรัพย์อื่น การนำสินทรัพย์ไปชำระหนี้ การนำสินทรัพย์มาแบ่งปันให้กับผู้เป็นเจ้าของ เป็นต้น ทั้งนี้ ทรัพยากรนั้นอาจมี

ตัวตนหรือไม่มีตัวตนก็ได้ เช่น ลูกหนี้ ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เป็นต้น ซึ่งจากคำนิยามข้างต้น จะเห็นได้ว่า สินทรัพย์ของกิจการไม่จำเป็นต้องเป็นทรัพยากรที่กิจการมีกรรมสิทธิ์ตามกฎหมาย แต่กิจการสามารถควบคุมประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากทรัพยากรนั้น ในกรณีนี้ ทรัพยากรนั้นถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ เช่น สินทรัพย์ภายใต้สัญญาเช่าการเงินทางด้านผู้เช่า เป็นต้น

หนี้สิน (Liabilities) หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีต เช่น การซื้อสินค้าหรือบริการเป็นเงินเชื่อ การกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงิน การขายสินค้าพร้อมกับการรับประกันภายหลังการขาย เป็นต้น โดยที่กิจการคาดว่าจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการชำระภาระผูกพันนั้น ซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นอาจเกิดขึ้นได้หลายลักษณะ เช่น การจ่ายเงินสด การโอนสินทรัพย์อื่น การให้บริการ การเปลี่ยนภาระผูกพันเดิมเป็นภาระผูกพันใหม่ การแปลงหนี้เป็นทุน เป็นต้น ทั้งนี้ ตัวอย่างรายการหนี้สิน เช่น เจ้าหนี้การค้า เงินกู้ยืมจากสถาบันการเงิน ประมาณการหนี้สินจากการรับประกันสินค้า เป็นต้น

ส่วนของผู้ถือหุ้น (Equity) หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งหมดออกแล้ว เช่น ทุนสามัญ กำไรสะสม เป็นต้น ทั้งนี้ มูลค่าของส่วนของผู้ถือหุ้นในงบแสดงฐานะการเงินมักไม่เท่ากับราคาตลาดของหุ้นทั้งหมดที่อยู่ในมือของผู้ถือหุ้น เนื่องจากการวัดมูลค่าของส่วนของผู้ถือหุ้นขึ้นอยู่กับราคาตลาดของสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน ซึ่งส่วนใหญ่ไม่ได้แสดงด้วยราคาตลาดของสินทรัพย์และหนี้สินนั้น

2) **องค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการดำเนินงาน** ได้แก่ รายได้และค่าใช้จ่าย ซึ่งกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ได้ให้คำนิยามของแต่ละองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ดังนี้

รายได้ (Income) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงานในรูปของกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น แต่ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ ทั้งนี้ ตัวอย่างรายการรายได้ เช่น รายได้จากขายสินค้า รายได้ค่าธรรมเนียม รายได้ดอกเบี้ย รายได้เงินปันผล รายได้ค่าเช่า เป็นต้น รายได้รวมถึงรายการที่เป็นรายได้ (Revenue) และผลกำไร (Gain)

ค่าใช้จ่าย (Expenses) หมายถึง การลดลงของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลารายงานในรูปของกระแสออกหรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินอันส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง แต่ต้องไม่รวมถึงการแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ เช่น การลดทุน การจ่ายเงินปันผล เป็นต้น ทั้งนี้ ตัวอย่างรายการค่าใช้จ่าย เช่น ต้นทุนขาย ค่าเสื่อมราคา ค่าใช้จ่ายในการโฆษณาและการส่งเสริมการขาย ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมพนักงาน เป็นต้น ทั้งนี้ ผลขาดทุนจึงเป็นรายการที่เป็นค่าใช้จ่าย เช่นเดียวกัน

จากองค์ประกอบของงบการเงินข้างต้น จะเห็นได้ว่า งบแสดงฐานะการเงินจะแสดงถึงองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับฐานะการเงิน ส่วนงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจะแสดงถึงองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการดำเนินงาน ขณะที่งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นและงบกระแสเงินสดจะแสดงถึงองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผลการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุนและ

กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นและการเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับฐานะการเงินในงบแสดงฐานะการเงิน

อย่างไรก็ตาม การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงินนั้น ไม่ได้เพียงแค่เข้าค่านิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน แต่ยังจำเป็นต้องเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงินด้วย ซึ่งจะกล่าวโดยรายละเอียดในหัวข้อต่อไป

การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน

การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน (Recognition) หมายถึง กระบวนการของการแสดงรายการหรือการรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากรายการนั้นเป็นไปตามค่านิยามขององค์ประกอบของงบการเงินและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการทั้ง 2 ข้อ (Criteria of Recognition) ดังนี้

1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ (Probable) ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว

2) รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ (Reliably Measurable)

ทั้งนี้ ในกรณีที่กิจการไม่รับรู้รายการนั้น แม้ว่ารายการนั้นเป็นไปตามค่านิยามขององค์ประกอบของงบการเงินและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการทั้งสองข้อข้างต้น ในกรณีนี้ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ถือว่าการละเลยไม่รับรู้รายการนี้เป็นข้อผิดพลาดที่ไม่สามารถแก้ไขได้ด้วย การเปิดเผยข้อมูลนั้นเพิ่มเติมในหมายเหตุประกอบงบการเงินแทนได้ อย่างไรก็ตาม หากรายการนั้นเป็นไปตามค่านิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน แต่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้ทั้งสองข้อ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องนั้นไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หากข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการผูกฟองร็อกที่เกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เป็นต้น

นอกจากนี้ กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ไม่อนุญาตให้นำเกณฑ์การจับคู่ต้นทุนกับรายได้ (Matching Principle) มาถือปฏิบัติเพื่อบันทึกรายการสินทรัพย์และหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงิน หากรายการนั้นไม่เป็นไปตามค่านิยามของสินทรัพย์หรือหนี้สิน

การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

การวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน (Measurement) หมายถึง กระบวนการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น ทั้งนี้ กระบวนการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการเลือกเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งในการวัดมูลค่าที่ถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการรายงานทางการเงินและกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ซึ่งกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน กำหนดเกณฑ์ในการวัดมูลค่า (Measurement Base) ไว้ 4 เกณฑ์ ดังต่อไปนี้

1) ราคาทุนเดิม (Historical Cost) กล่าวคือ การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ ณ วันที่ได้สินทรัพย์นั้นมา เช่น ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการซื้อที่ดินด้วยเงินสด 1,000,000 บาท กิจการต้องบันทึกรายการที่ดินใน

งบแสดงฐานะการเงินเป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท ถือเป็นราคาทุนเดิมของที่ดิน เป็นต้น ส่วนการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือต้องจ่ายชำระภาระผูกพันที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ ณ วันที่ก่อภาระผูกพัน เช่น ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการออกจำหน่ายหุ้นกู้ อายุ 20 ปี เป็นจำนวนเงิน 950 บาท ซึ่งมีราคาตราไว้ 1,000 บาท ในกรณีนี้ ราคาทุนเดิมของหุ้นกู้เท่ากับ 950 บาท เนื่องจากจำนวนเงินดังกล่าวเป็นจำนวนเงินสดที่กิจการได้รับเมื่อกิจการจำหน่ายหุ้นกู้และเป็นจำนวนเงินเดียวกัน ที่มาคิดมาจาก ราคาของมูลค่าปัจจุบัน (Present Value) หากกิจการต้องการชำระภาระผูกพันของหุ้นกู้ ณ วันที่กิจการนำหุ้นกู้ออกจำหน่าย เป็นต้น

2) **ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost)** กล่าวคือ การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกันมาทดแทนสินทรัพย์ที่มีอยู่ (Entry Value) เช่น ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการซื้อที่ดินมาด้วยเงินสด 1,000,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x5 กิจการต้องการบันทึกที่ดินด้วยราคาทุนปัจจุบันด้วยจำนวนเงิน 3,000,000 บาท เนื่องจากจำนวนเงินดังกล่าวถือเป็นราคาทุนปัจจุบันซึ่งเป็นจำนวนเงินสดที่กิจการจะต้องจ่ายเพื่อซื้อที่ดินในขณะนั้น เป็นต้น ส่วนการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการต้องจ่ายชำระภาระผูกพันในขณะนั้นโดยไม่ต้องคิดลด เช่น เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการซื้อเครื่องจักรเป็นเงินเชื่อ 1,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ กำหนดจ่ายชำระหนี้ 5 ปี อัตราแลกเปลี่ยนขณะนั้น 1 ดอลลาร์สหรัฐเท่ากับ 30 บาท ต่อมาในวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 อัตราแลกเปลี่ยน 1 ดอลลาร์สหรัฐเท่ากับ 31 บาท ในกรณีนี้ กิจการต้องแสดงบัญชีเจ้าหนี้เครื่องจักรในงบแสดงฐานะการเงินด้วยจำนวนเงิน 31,000,000 บาท ซึ่งเท่ากับจำนวนเงินที่กิจการต้องจ่ายชำระหนี้ให้เจ้าหนี้ หากกิจการต้องจ่ายชำระหนี้ในขณะนั้นแทนที่จะเป็น 30,000,000 บาท เป็นต้น

3) **มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) (Realizable or Settlement Value)** กล่าวคือ การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการจะได้รับในขณะนั้นจากการขายสินทรัพย์โดยไม่ใช่การบังคับขาย (Exit Value) เช่น ที่ดินที่กิจการซื้อมาด้วยเงินสดเมื่อต้นปี 25x1 เป็นจำนวนเงิน 1,000,000 บาท ต่อมาสิ้นปี 25x2 กิจการต้องการบันทึกที่ดินด้วยมูลค่าที่จะได้รับด้วยจำนวนเงิน 1,500,000 บาท เป็นต้น ส่วนกรณีที่เป็นหนี้สิน คือ การบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติโดยไม่ต้องคิดลด เช่น ในวันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการกู้เงินจากธนาคาร 1,000,000 บาท กำหนดชำระหนี้ 3 ปี ต่อมาสิ้นปี 25x2 กิจการประสบปัญหาทางการเงินจนคาดว่าไม่อาจสามารถชำระหนี้ได้ครบถ้วนเมื่อครบกำหนดชำระหนี้ได้ กิจการจึงได้เจรจาขอลดหนี้กับธนาคาร โดยธนาคารยอมลดหนี้ให้ 200,000 บาท กิจการต้องแสดงบัญชีเงินกู้จากสถาบันการเงินในงบแสดงฐานะการเงินด้วยจำนวนเงิน 800,000 บาท ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่กิจการจะต้องจ่ายคืน เป็นต้น

4) **มูลค่าปัจจุบัน (Present Value)** กล่าวคือ การบันทึกสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ในกรณีที่มูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายต่ำกว่ามูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ที่เช่า ผู้เช่าต้องรับรู้สัญญาเช่าการเงินเป็นสินทรัพย์และหนี้สินตามสัญญาเช่าการเงิน

ในงบแสดงฐานะการเงินของผู้เข้าด้วยจำนวนเงินเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของจำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องจ่ายตามสัญญาเช่าการเงิน เป็นต้น

แนวคิดเรื่องทุนและการรักษาระดับทุน

แนวคิดเรื่องทุน (Concepts of Capital) เป็นแนวคิดที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งสามารถแบ่งแนวคิดเรื่องทุนออกเป็น 2 แนวคิดย่อย ดังนี้

1) แนวคิดทางการเงิน (Financial Concept of Capital) เป็นแนวคิดของทุนที่ใช้ตัวเงินที่ลงทุนหรืออำนาจซื้อที่ลงทุน ซึ่งเท่ากับสินทรัพย์สุทธิ (สินทรัพย์หักหนี้สิน) หรือส่วนของเจ้าของเป็นหน่วยวัด โดยวัดอยู่ในรูปของตัวเงินที่เป็นหน่วยเงินตราเดิม หรือหน่วยเงินตราที่มีอำนาจซื้อคงที่ โดยการปรับด้วยอัตราเงินเฟ้อ เช่น จำนวนเงินบาท เป็นต้น ซึ่งกิจการส่วนใหญ่มักนำแนวคิดทุนทางการเงินนี้มาใช้ในการจัดทำงบการเงิน

2) แนวคิดทางกายภาพ (Physical Concept of Capital) เป็นแนวคิดของทุนที่ใช้กำลังการผลิตที่สามารถใช้ในการผลิตหรือที่ใช้ผลิตจริงเป็นหน่วยวัด ซึ่งสามารถวัดได้ในรูปของผลผลิต เช่น จำนวนผลผลิตที่ผลิตได้ต่อวัน เป็นต้น

แนวคิดการรักษาระดับทุนและการวัดผลกำไร

แนวคิดการรักษาระดับทุนและการวัดผลกำไร (Concept of Capital Maintenance and the Determination of Profit) จากแนวคิดเกี่ยวกับทุนข้างต้นทำให้เกิดแนวคิดการรักษาระดับทุนและการวัดผลกำไร ซึ่งเป็นแนวคิดในการกำหนดระดับทุนที่กิจการต้องรักษาและการวัดผลกำไร โดยสามารถแบ่งออกเป็น 2 แนวคิดย่อย ดังนี้

1) การรักษาระดับทุนทางการเงิน ตามแนวคิดนี้กำไรเกิดขึ้นเมื่อจำนวนที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์สุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลารายงานสูงกว่าจำนวนที่เป็นตัวเงินของสินทรัพย์สุทธิเมื่อเริ่มรอบระยะเวลารายงาน แต่จำนวนที่เพิ่มขึ้นนั้นต้องไม่รวมรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการกับเจ้าของในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน เช่น เงินทุนที่ได้รับจากเจ้าของ การแบ่งปันส่วนทุนให้กับเจ้าของ เป็นต้น ทั้งนี้ การรักษาระดับทุนทางการเงินสามารถวัดค่าของทุนโดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิมหรือใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่ ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

1.1) การรักษาระดับทุนทางการเงิน – ตามอำนาจซื้อเดิม การวัดมูลค่าทุนตามแนวคิดนี้โดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิม ซึ่งอำนาจซื้อของเงินเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลา ในกรณีนี้ กำไร หมายถึง การเพิ่มขึ้นของเงินทุนในระหว่างรอบระยะเวลารายงานโดยวัดจากหน่วยเงินตามอำนาจซื้อเดิมตลอดรอบระยะเวลารายงานนั้น ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้การเพิ่มขึ้นของราคาสินทรัพย์ที่ถือในรอบระยะเวลารายงานถือเป็นกำไรตามแนวคิดนี้ ถึงแม้ว่ากิจการจะยังไม่ได้รับรู้กำไรดังกล่าวในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจนกว่ากิจการจะจำหน่ายสินทรัพย์นั้นก็ตาม

ตัวอย่างที่ 1 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการซื้อที่ดินในมูลค่า 10,000,000 บาท ในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน มูลค่ายุติธรรมของที่ดินแปลงนี้เท่ากับ 15,000,000 บาท จำนวนที่ต้องได้รับคืนทุนหรือการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนตามอำนาจซื้อเดิมเท่ากับ 10,000,000 บาท ดังนั้น กำไรของกิจการตามแนวคิดนี้จึงเท่ากับ 5,000,000 บาท (15,000,000 - 10,000,000)

1.2) การรักษาระดับทุนทางการเงิน – ตามอำนาจซื้อคงที่ การวัดมูลค่าทุนตามแนวคิดนี้โดยใช้หน่วยเงินตามอำนาจซื้อคงที่ เนื่องจากในกรณีที่เกิดภาวะเงินเฟ้อขึ้น อำนาจซื้อของเงินจะลดลง เมื่อเวลาผ่านไป ดังนั้น กำไร จึงหมายถึง การเพิ่มขึ้นของเงินทุนในระหว่างรอบระยะเวลารายงานหนึ่ง ด้วยเหตุนี้ เมื่อเกิดการเพิ่มขึ้นของราคาสินทรัพย์ เฉพาะส่วนที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของระดับราคาทั่วไปเท่านั้นที่ถือเป็นกำไร ส่วนที่เหลือถือเป็นการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนซึ่งต้องแสดงไว้ในส่วนของเจ้าของ

ตัวอย่างที่ 2 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการซื้อที่ดินในมูลค่า 10,000,000 บาท ในขณะที่ดัชนีราคาผู้บริโภคเท่ากับ 100 ต่อมา ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน มูลค่ายุติธรรมของที่ดินแปลงนี้เท่ากับ 15,000,000 บาท ดัชนีราคาผู้บริโภคเท่ากับ 105 จำนวนที่ต้องได้รับคืนทุนหรือการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนตามอำนาจซื้อคงที่เท่ากับ 10,500,000 บาท ส่วนที่เพิ่มขึ้น 500,000 บาทนี้ถือเป็น การปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนซึ่งต้องแสดงไว้ในส่วนของเจ้าของ ดังนั้น กำไรของกิจการตามแนวคิดนี้จึงเท่ากับ 4,500,000 บาท (15,000,000 - 10,500,000)

2) การรักษาระดับทุนทางกายภาพ ตามแนวคิดนี้กำไรเกิดขึ้นเมื่อกำลังการผลิตหรือความสามารถในการดำเนินงาน หรือทรัพยากรหรือเงินทุนที่กิจการสามารถใช้ในการผลิตหรือที่ใช้ผลิตจริงเมื่อสิ้นรอบระยะเวลารายงานสูงกว่าเมื่อเริ่มรอบระยะเวลารายงาน โดยต้องไม่รวมรายการที่เกิดขึ้นระหว่างกิจการกับเจ้าของในระหว่างรอบระยะเวลารายงาน ซึ่งแนวคิดนี้ต้องวัดมูลค่าโดยใช้ราคาทุนปัจจุบัน (Current Cost) เป็นเกณฑ์เท่านั้น

ตัวอย่างที่ 3 เมื่อวันที่ 1 มกราคม 25x1 กิจการซื้อที่ดินในมูลค่า 10,000,000 บาท ในวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ราคาทุนปัจจุบันที่จะซื้อที่ดินแปลงนี้มาทดแทนเท่ากับ 10,500,000 บาท ดังนั้น จำนวนที่ต้องได้รับคืนทุนหรือการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับกำลังการผลิตเท่าเดิม ซึ่งในกรณีนี้คือที่ดินแปลงดังกล่าวเท่ากับ 10,500,000 บาท ส่วนที่เพิ่มขึ้น 500,000 บาท (10,500,000 - 10,000,000) นี้ถือเป็นรายการปรับปรุงเพื่อรักษาระดับทุนซึ่งต้องแสดงในส่วนของเจ้าของ โดยไม่เกิดกำไรขึ้น

ผลกระทบต่องบการเงินของกิจการ และกลุ่มอุตสาหกรรมที่ได้รับผลกระทบ

- กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน นี้ช่วยให้กิจการสามารถบันทึกรายการตลอดจนจัดทำงบการเงินได้ ในกรณีที่ไม่มีมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใดกล่าวไว้เป็นการเฉพาะเกี่ยวกับรายการค้าที่เกิดขึ้นนั้น
