

กรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุงใหม่) – สรุปการเปลี่ยนแปลง

*เอกสารฉบับนี้จัดทำขึ้นโดยเรียงจากเอกสาร Conceptual Framework Project Summary (Published Date: 1 May 2015) ซึ่งเผยแพร่บนเว็บไซต์ ifrs.org

ทั้งนี้ท่านสามารถศึกษาข้อมูลดังกล่าวเพิ่มเติมได้ที่เว็บไซต์ >> <https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/#supporting-material>

การใช้งานท่านต้องศึกษาควบคู่กับกรอบแนวคิดการรายงานทางการเงิน

ภาพรวมของกรอบแนวคิด

บทนำ

คณะกรรมการมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (คณะกรรมการฯ) ได้เผยแพร่ *กรอบแนวคิดมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (กรอบแนวคิด)* ในเดือนมีนาคม 2561 ซึ่งได้ครอบคลุมถึงการวางแนวคิดต่างๆ ของการรายงานทางการเงิน โดยมีเนื้อหาตามแผนภาพ

โดยข้อสรุปแผนงาน (Project Summary) ที่เผยแพร่โดย IASB สามารถสรุปได้ดังนี้

- ทำให้คณะกรรมการฯ ถึงปรับปรุงกรอบแนวคิด
- การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญจากกรอบแนวคิด (ปรับปรุง 2558)
- แนวคิดและแนวทางที่สำคัญในแต่ละบทของกรอบแนวคิด

วัตถุประสงค์

- ช่วยคณะกรรมการฯ พัฒนามาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (มาตรฐาน) ที่อยู่บนแนวคิดที่สอดคล้องกัน ส่งผลให้ข้อมูลการเงินมีประโยชน์ต่อนักลงทุน ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้อื่น
- ช่วยผู้จัดทำรายงานการเงินในการพัฒนาโยบายการบัญชีที่สอดคล้องกัน เมื่อไม่มีมาตรฐานใช้กับรายการนั้นหรือเหตุการณ์อื่นหรือเมื่อมาตรฐานอนุญาตให้มีทางเลือกของนโยบายการบัญชี
- ช่วยผู้เกี่ยวข้องทั้งหมดในการทำความเข้าใจและตีความมาตรฐานฉบับต่างๆ



สถานะ

- ให้แนวคิดและแนวทางที่สนับสนุนการตัดสินใจของคณะกรรมการฯ ในการพัฒนามาตรฐานฯ
- ไม่ใช่มาตรฐาน
- ไม่มีประเด็นใดของ*กรอบแนวคิด*ที่จะแทนที่มาตรฐานหรือข้อกำหนดใดในมาตรฐาน

วันที่มีผลบังคับใช้

- สำหรับคณะกรรมการฯ และคณะกรรมการการตีความมาตรฐานฯ: ถือปฏิบัติทันที
- สำหรับผู้จัดทำซึ่งพัฒนาโยบายการบัญชีบนพื้นฐานของ*กรอบแนวคิด*: ถือปฏิบัติสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2564

ทำไมถึงต้องมีการปรับปรุงกรอบแนวคิด??

กรอบแนวคิด (ปรับปรุง 2558)

- เผยแพร่ตั้งแต่ปี 1989 และมีการปรับปรุงบางส่วนในปี 2010
- มีประโยชน์ แต่เนื้อหายังไม่ครบถ้วน และยังคงต้องทำการปรับปรุงให้ดีขึ้น

การลำดับความสำคัญ

ถูกระบุถึงลำดับความสำคัญโดยผู้มีส่วนได้เสียใน Agenda Consultation ปี 2011

การลดความแตกต่าง

ยกตัวอย่างเช่น แนวทางในการวัดค่า การแสดงรายการ และการเปิดเผยข้อมูล

การอัปเดต

ยกตัวอย่างเช่น คำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน

การทำให้ชัดเจนขึ้น

ยกตัวอย่างเช่น บทบาทของความไม่แน่นอนของการวัดค่า

กรอบแนวคิด (ปรับปรุงใหม่)

ครอบคลุมถึงการวางแนวคิดต่างๆ ของการรายงานทางการเงิน

กรอบแนวคิด (ที่ปรับปรุงในปี 2558) ประกอบด้วย 3 บท

บทที่ 1 วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป

บทที่ 3 ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์

บทที่ 4 กรอบแนวคิด ข้อความส่วนที่เหลือจากแม่บทการบัญชี (ปรับปรุง 2552)

วิธีการ

ในการปรับปรุงกรอบแนวคิด คณะกรรมการฯ มองหาความสมดุลระหว่างการให้แนวคิดในระดับสูงและการให้รายละเอียดที่เพียงพอสำหรับกรอบแนวคิด เพื่อเป็นประโยชน์กับคณะกรรมการฯ และบุคคลอื่น

คณะกรรมการฯ มีความเห็นว่ากรอบแนวคิดเป็นเสมือนเครื่องมือในทางปฏิบัติที่ช่วยในการพัฒนามาตรฐาน ดังนั้นกรอบแนวคิดจึงรวมแนวคิดที่ช่วยคณะกรรมการฯ ในการพัฒนามาตรฐาน และยังรวมการอภิปรายถึงปัจจัยที่คณะกรรมการฯ ใช้พิจารณาในการใช้ดุลยพินิจเมื่อการประยุกต์ใช้แนวคิดนั้นไม่ได้นำมาซึ่งคำตอบเพียงคำตอบเดียว

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ

กรอบแนวคิด (ปรับปรุงใหม่) ได้มีการปรับปรุงให้ดีขึ้นในเรื่องที่สำคัญ 3 กลุ่มดังนี้

กลุ่มใหม่

- **การวัดค่า** - แนวคิดในการวัดค่า เช่น ปัจจัยที่ต้องนำมาพิจารณาในเลือกใช้หลักการวัดค่า
- **การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล** - แนวคิดในการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล เช่น เมื่อใดที่ควรจัดประเภทรายการรายได้และค่าใช้จ่ายในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
- **การเลือกรับรู้รายการ** - แนวทางว่าเมื่อใดที่ควรเอาสินทรัพย์และหนี้สินออกจากงบการเงิน

กลุ่มที่อัปเดต

- **คำนิยาม** - คำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สิน
- **การรับรู้รายการ** - เงื่อนไขในการนำสินทรัพย์และหนี้สินมารวมในงบการเงิน

กลุ่มที่ทำให้ชัดเจนขึ้น

- **ความรอบคอบ (Prudence)**
- **หน้าที่และความรับผิดชอบ (Stewardship)**
- **ความไม่แน่นอนของการวัดค่า (Measurement uncertainty)**
- **เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over form)**

บทที่ 1 - วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน

บทนี้กล่าวถึง วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (การรายงานทางการเงิน) ข้อมูลอะไรที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์นั้น และใครคือผู้ใช้หลัก (ผู้ใช้) ของรายงานการเงิน

วัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน

เพื่อให้ข้อมูลการเงินซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้หลักในการตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดหาทรัพยากรให้แก่กิจการหนึ่ง ๆ

การตัดสินใจของผู้ใช้ เป็นการตัดสินใจเกี่ยวกับ

การซื้อ ขาย หรือถือตราสารทุน และตราสารหนี้

การให้หรือชำระเงินกู้และสินเชื่อในรูปแบบอื่น

การใช้สิทธิออกเสียงหรือมีอิทธิพลต่อการดำเนินการของฝ่ายบริหาร

ในการตัดสินใจข้างต้น ผู้ใช้จะประเมิน

ความเป็นไปได้สำหรับกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตที่จะเข้าสู่กิจการ

หน้าที่และความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารต่อทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ

ในการประเมินทั้งสองเรื่องข้างต้น ผู้ใช้ต้องการข้อมูลเกี่ยวกับ

ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการ สิทธิเรียกร้องต่อกิจการ และการเปลี่ยนแปลงทรัพยากรและสิทธิเรียกร้องเหล่านั้น

ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของผู้บริหารในการใช้ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจของกิจการตามความรับผิดชอบ

สรุปการเปลี่ยนแปลง

ในการปรับปรุงกรอบแนวคิด คณะกรรมการฯ โดยพื้นฐานไม่ได้พิจารณาใหม่สำหรับบทนี้ อย่างไรก็ตาม ได้มีการทำให้ชัดเจนขึ้นว่าทำไมข้อมูลที่ใช้ในการประเมินความสามารถในการดูแลรักษาจึงจำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงิน

หน้าที่และความรับผิดชอบ

ผู้รายงานการเงินต้องการข้อมูลเพื่อช่วยในการประเมินหน้าที่และความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร กรอบแนวคิดได้อภิปรายอย่างชัดเจนถึงความต้องการดังกล่าว และความต้องการข้อมูลเพื่อช่วยผู้ใช้ในการประเมินความเป็นไปได้สำหรับกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตที่จะเข้าสู่กิจการ

ผู้รายงานการเงิน

ผู้รายงานการเงินคือนักลงทุน ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้อื่นทั้งในปัจจุบันและที่อาจจะเป็นในอนาคตของกิจการ ผู้ใช้เหล่านั้นต้องเชื่อถือรายงานการเงินสำหรับข้อมูลการเงินที่พวกเขาต้องการ

บทที่ 2 - ลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์

บทนี้ได้อภิปรายว่าอะไรที่ทำให้ข้อมูลการเงินมีประโยชน์

สำหรับข้อมูลที่มีประโยชน์ ข้อมูลต้องมีทั้ง **ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ** (relevant) และต้องสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (faithful representation) ถึงสิ่งที่ตั้งใจจะสื่อ โดยทั้งสองรายการข้างต้นนี้คือลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐานของข้อมูลการเงินที่มีประโยชน์ และยังใช้เป็นแนวคิดนำทางในการนำมาปรับปรุง *กรอบแนวคิด* นี้

ลักษณะเชิงคุณภาพพื้นฐาน

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

- ข้อมูลเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ หากข้อมูลนั้นสามารถทำให้ผู้ใช้ตัดสินใจแตกต่างกัน
- ข้อมูลการเงินสามารถทำให้เกิดการตัดสินใจที่แตกต่างกัน ถ้าข้อมูลนั้นมีคุณค่าเพื่อการพยากรณ์ คุณค่าเพื่อการยืนยัน

ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

- ข้อมูลต้องเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมถึงสาระของสิ่งที่ตั้งใจจะสื่อความ
- ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม (โดยการมีลักษณะดังกล่าวมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้) คือ ความครบถ้วน ความเป็นกลาง และการปราศจากข้อผิดพลาด
- ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมจะถูกระงับโดยระดับของความไม่แน่นอนของการวัดค่า

ลักษณะเชิงคุณภาพเสริม

การเปรียบเทียบกันได้

การพิสูจน์ยืนยันได้

ความทันเวลา

ความเข้าใจได้

- ลักษณะเชิงคุณภาพเสริมทั้งสี่นี้จะช่วยเพิ่มประโยชน์ของข้อมูล
- แต่ลักษณะดังกล่าวไม่ได้ทำให้ข้อมูลที่ไม่มีประโยชน์นั้นกลายเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ได้

ข้อจำกัดด้านต้นทุน

- ผลประโยชน์ของข้อมูลที่ทำให้จำเป็นต้องอธิบายถึงต้นทุนในการให้ข้อมูลและการใช้ข้อมูลนั้น

สรุปการเปลี่ยนแปลง

ในการปรับปรุง *กรอบแนวคิด* คณะกรรมการฯ โดยพื้นฐานไม่ได้พิจารณาใหม่สำหรับบทนี้ อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการฯ ได้มีการทำให้ชัดเจนขึ้นในการประเมินว่าข้อมูลมีประโยชน์หรือไม่ ในเรื่องบทบาทของความรอบคอบ เรื่องความไม่แน่นอนของการวัดค่า และเรื่องเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ

ความรอบคอบ

ความเป็นกลางจะต้องมีการใช้ความรอบคอบ ความรอบคอบเป็นการใช้ดุลยพินิจภายใต้เงื่อนไขของความไม่แน่นอนอย่างระมัดระวัง โดยความไม่รอบคอบนั้นไม่ยอมให้สินทรัพย์ หักหนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายแสดงสูงเกินไปหรือต่ำเกินไป

ความไม่แน่นอนของการวัดค่า

ความไม่แน่นอนของการวัดค่าไม่ได้กีดกันในการทำให้ข้อมูลไม่มีประโยชน์ อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากที่สุดอาจมีความไม่แน่นอนของการวัดค่าในระดับสูง ซึ่งข้อมูลที่เป็นประโยชน์มากที่สุดอาจเป็นข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจลดลงเพียงเล็กน้อยแต่มีความไม่แน่นอนของการวัดค่าต่ำกว่า

บทที่ 3 – งบการเงินและกิจการที่เสนอรายงาน

บทนี้ได้อธิบายถึงวัตถุประสงค์และขอบเขตของงบการเงินและให้คำบรรยายของกิจการที่เสนอรายงาน

กิจการที่เสนอ รายงาน

- กิจการที่ต้องหรือที่เลือกจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป
- ไม่จำเป็นต้องเป็นนิติบุคคล โดยสามารถเป็นส่วนหนึ่งของกิจการ หรือประกอบด้วยกิจการมากกว่าหนึ่งกิจการ

งบการเงิน

รูปแบบเฉพาะของรายงานการเงินที่ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการที่เสนอรายงาน

งบการเงินรวม (Consolidated FS)

ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายทั้งบริษัทใหญ่และบริษัทย่อยต่างๆ เสมือนว่าเป็นกิจการที่เสนอรายงานหนึ่งเดียว

งบการเงินเดี่ยว (Unconsolidated FS)

ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายเฉพาะบริษัทใหญ่

งบการเงินผนวกรวม (Combined FS)

ให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการสองแห่งขึ้นไปที่ไม่ได้เกี่ยวข้องด้วยความสัมพันธ์เชิงบริษัทใหญ่-บริษัทย่อย

สรุปการเปลี่ยนแปลง

บทนี้เป็นบทใหม่

ขอบเขตของกิจการที่เสนอรายงาน

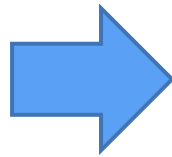
การกำหนดขอบเขตที่เหมาะสมของกิจการที่เสนอรายงานอาจทำได้ยาก ตัวอย่างเช่น หากกิจการที่เสนอรายงานไม่ใช่นิติบุคคล ในกรณีดังกล่าว การกำหนดขอบเขตของกิจการที่เสนอรายงานจะขึ้นอยู่กับความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินของกิจการ ผู้ใช้เหล่านั้นต้องการข้อมูลซึ่งเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและสามารถสื่อความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมถึงสิ่งที่ตั้งใจจะสื่อ กิจการที่เสนอรายงานไม่ได้ประกอบด้วยการรวบรวม (collection) ที่กำหนดขึ้นเองหรือที่ไม่สมบูรณ์ของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย

บทที่ 4 – องค์ประกอบของงบการเงิน

บทนี้ได้นิยาม 5 องค์ประกอบของงบการเงิน ได้แก่ สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ และค่าใช้จ่าย

คำนิยามสินทรัพย์ (เดิม)

ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต



คำนิยามสินทรัพย์ (ใหม่)

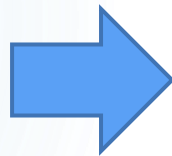
ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจในปัจจุบันที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ คือ สิทธิที่มีศักยภาพในการสร้างผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในคำนิยามของสินทรัพย์

- แยกคำนิยามของ “ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ” เพื่อให้ชัดเจนขึ้นว่าสินทรัพย์คือทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ ไม่ใช่ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่รับที่จะเกิดขึ้นในที่สุด
- ตัดเรื่อง “คาดว่าจะได้รับ” เนื่องจากไม่จำเป็นที่ว่าจะต้องมีความแน่นอนหรือคาดว่าจะผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจะเกิดขึ้น
- ความน่าจะเป็นที่ต่ำของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอาจกระทบการตัดสินใจในการรับรู้รายการ และการวัดค่าของสินทรัพย์

คำนิยามหนี้สิน (เดิม)

ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตโดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ



คำนิยามหนี้สิน (ใหม่)

ภาระผูกพันปัจจุบันของกิจการในการโอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ภาระผูกพันเป็นหน้าที่หรือความรับผิดชอบที่กิจการไม่มีความสามารถทางปฏิบัติที่จะหลีกเลี่ยง

การเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในคำนิยามของหนี้สิน

- แยกคำนิยามของ “ทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ” เพื่อให้ชัดเจนขึ้นว่าหนี้สินคือภาระผูกพันในการโอนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ ไม่ใช่ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่สูญเสียที่จะเกิดขึ้นในที่สุด
- ตัดเรื่อง “คาดว่าจะสูญเสีย” เนื่องจากเหตุผลเดียวกันกับสินทรัพย์ด้านบน
- การนำเกณฑ์ “การไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะหลีกเลี่ยง” มาใช้กับคำนิยามของภาระผูกพัน

สรุปการเปลี่ยนแปลง

คำนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินได้มีการทำให้ดีขึ้น ส่วนคำนิยามของรายได้และค่าใช้จ่ายแค่เป็นการอัปเดตเพื่อสะท้อนกับการทำให้ดีขึ้นดังกล่าวข้างต้นเท่านั้น

คำนิยามส่วนของเจ้าของมิได้เปลี่ยนแปลง ซึ่งยังคงเป็นส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินของกิจการทั้งหมด ทั้งนี้คณะกรรมการวิจัย (Board’s research project) เรื่องเครื่องมือทางการเงินที่มีคุณลักษณะของทุน ได้อยู่ระหว่างการวิเคราะห์ศึกษาถึงการแบ่งแยกระหว่างหนี้สินและทุน

การไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะหลีกเลี่ยง

กรอบแนวคิดปรับปรุงใหม่อภิปรายถึงการนำเกณฑ์ “การไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะหลีกเลี่ยง” มาใช้ในสภาพแวดล้อมต่อไปนี้

- (1) หากหน้าที่หรือความรับผิดชอบเกิดขึ้นจากประเพณีปฏิบัติ นโยบายที่เผยแพร่หรือคำแถลงการณ์ของกิจการ - กิจการมีภาระผูกพันถ้ากิจการไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะปฏิบัติตามไปจากประเพณีปฏิบัติ นโยบายที่เผยแพร่หรือคำแถลงการณ์ดังกล่าว
- (2) หากหน้าที่หรือความรับผิดชอบขึ้นอยู่กับภาระกระทำในอนาคตอย่างหนึ่งที่กิจการอาจเป็นผู้ทำ - กิจการมีภาระผูกพันถ้าไม่มีความสามารถในทางปฏิบัติที่จะหลีกเลี่ยงการกระทำดังกล่าว



บทที่ 4 - องค์ประกอบของงบการเงิน

หน่วยบัญชี

คือสิทธิหรือกลุ่มของสิทธิ ภาระผูกพันหรือกลุ่มของภาระผูกพัน หรือกลุ่มของสิทธิและภาระผูกพันที่จะใช้เกณฑ์การรับรู้รายการและแนวคิดการวัดค่า

การเลือกหน่วยบัญชี

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

- หน่วยบัญชีที่เลือกต้องให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเกี่ยวกับสินทรัพย์หรือหนี้สิน และรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

- หน่วยบัญชีที่เลือกต้องให้ข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมถึงสาระของรายการหรือเหตุการณ์อื่นที่ทำให้สินทรัพย์หรือหนี้สินและรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเกิดขึ้น

ค่านิยมรายได้ (ใหม่)

การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สินส่งผลให้เกิดการเพิ่มขึ้นของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

ค่านิยมค่าใช้จ่าย (ใหม่)

การลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สินส่งผลให้เกิดการลดลงของส่วนของผู้ถือหุ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงการจัดสรรคืนให้ผู้ถือสิทธิเรียกร้องส่วนของผู้ถือหุ้น

สัญญาที่ยังจะต้องปฏิบัติตาม (Executory contracts)

สัญญาที่ยังจะต้องปฏิบัติตามเป็นสัญญาที่ยังไม่ได้ปฏิบัติตามทั้งสองฝ่ายอย่างเท่ากัน (กล่าวคือ ยังไม่มีฝ่ายใดปฏิบัติตามภาระผูกพันหรือทั้งสองฝ่ายปฏิบัติตามภาระผูกพันบางส่วนในขอบเขตที่เท่ากัน) ซึ่งสัญญาก่อให้เกิดสินทรัพย์เดี่ยวหรือหนี้สินเดี่ยวสำหรับสิทธิและภาระผูกพันรวมกันซึ่งแบ่งแยกไม่ได้ในการแลกเปลี่ยนทรัพยากรเชิงเศรษฐกิจ

สาระของสัญญา (Substance of contracts)

งบการเงินจะต้องรายงานสาระในฐานะของการเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของสิทธิตามสัญญาและภาระผูกพันตามสัญญา ในบางกรณี สาระของสิทธิและภาระผูกพันเหล่านั้นมีความชัดเจนจากรูปแบบตามกฎหมายของสัญญา แต่ในบางกรณี เงื่อนไขของสัญญาเดี่ยว หรือกลุ่มหรือชุดของสัญญาอาจต้องมีการวิเคราะห์เพื่อระบุสาระของสิทธิและภาระผูกพัน

แม้รายได้และค่าใช้จ่ายนิยามในรูปของการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สิน ข้อมูลเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายยังคงสำคัญเท่ากับข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์และหนี้สิน

บทที่ 5 - การรับรู้รายการและการเลิกรับรู้รายการ

บทนี้ได้อภิปรายถึงเกณฑ์สำหรับการรวมสินทรัพย์และหนี้สินในงบการเงิน (การรับรู้รายการ) และแนวทางว่าเมื่อใดจะเอารายการเหล่านั้นออก (การเลิกรับรู้รายการ)

การรับรู้รายการ

เป็นกระบวนการของการนำรายการที่เป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้หรือค่าใช้จ่าย มารวมไว้ในงบฐานะการเงิน (statement of financial position) หรืองบผลงานการเงิน (statement(s) of financial performance)

การรับรู้รายการจะมีความเหมาะสม หากการรับรู้ดังกล่าวเป็นผลให้ ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ และสามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมสำหรับรายการเหล่านั้น เพราะจุดมุ่งหมายคือทำให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์กับนักลงทุน ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้อื่น

เกณฑ์การรับรู้รายการ

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

- การรับรู้รายการเป็นผลให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจหรือไม่ อาจถูกกระทบโดย ตัวอย่างเช่น

ความน่าจะเป็นในระดับต่ำของกระแสรับหรือจ่ายของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

ความไม่แน่นอนของการมีอยู่

ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

- การรับรู้รายการเป็นผลให้สามารถเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมหรือไม่ อาจถูกกระทบโดย ตัวอย่างเช่น

ความไม่แน่นอนของการวัดค่า

ความไม่สม่ำเสมอของการรับรู้รายการ (การจับคู่อย่างไม่เหมาะสมทางการบัญชี)

การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

สรุปการเปลี่ยนแปลง

เกณฑ์การรับรู้รายการเดิม คือ กิจการต้องรับรู้รายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบหาก (1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และหาก (2) รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

เกณฑ์การรับรู้รายการใหม่นั้นอ้างอิงอย่างชัดเจนถึงลักษณะเชิงคุณภาพของข้อมูลที่เป็นประโยชน์

จุดมุ่งหมายของคณะกรรมการฯ คือการพัฒนาแนวคิดทั้งหมดให้มีความสอดคล้องกันมากขึ้น ไม่ใช่เป็นการเพิ่มหรือลดขอบเขตของสินทรัพย์และหนี้สินที่รับรู้

ทำไมการรับรู้รายการจึงสำคัญ

การรับรู้สินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายแสดงภาพฐานะการเงินและผลการดำเนินงานการเงินของกิจการในรูปของการสรุปที่มีแบบแผน (งบฐานะการเงินและงบผลการดำเนินงานการเงิน) จำนวนเงินที่รับรู้ให้รวมในยอดรวมและในบางกรณีให้รวมในยอดรวมย่อยในงบการเงิน งบการเงินเชื่อมโยงกันเพราะรายได้และค่าใช้จ่ายนั้นเชื่อมโยงกับการเปลี่ยนแปลงในสินทรัพย์และหนี้สิน

ข้อจำกัดด้านต้นทุน

ต้นทุนสร้างข้อจำกัดสำหรับการตัดสินใจการรายงานทางการเงินเช่นใด ต้นทุนก็สร้างข้อจำกัดสำหรับการตัดสินใจการรับรู้รายการเช่นกัน

บทที่ 5 - การรับรู้รายการและการเลิกรับรู้รายการ

การเลิกรับรู้รายการ

คือการเอาสินทรัพย์หรือหนี้สินส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดที่เคยรับรู้ออกจากงบฐานะการเงินของกิจการ

การเลิกรับรู้รายการโดยปกติเกิดขึ้น

สำหรับสินทรัพย์

เมื่อกิจการสูญเสียการควบคุมสินทรัพย์ส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดที่เคยรับรู้

สำหรับหนี้สิน

เมื่อกิจการไม่มีภาระผูกพันปัจจุบันอีกต่อไปสำหรับหนี้สินส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดที่เคยรับรู้

การเลิกรับรู้รายการมุ่งเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมถึง

- สินทรัพย์และหนี้สินที่เหลือหลังจากรายการที่นำไปสู่การเลิกรับรู้รายการ และ
- การเปลี่ยนแปลงของสินทรัพย์และหนี้สินของกิจการอันเป็นผลของรายการ

สรุปการเปลี่ยนแปลง

แนวทางสำหรับการเลิกรับรู้รายการเป็นเรื่องใหม่

การเลิกรับรู้รายการซึ่งเป็นผลจากการโอน

โดยปกติ ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมของการโอนสินทรัพย์หรือหนี้สินจะบรรลุด้วยการเลิกรับรู้รายการสินทรัพย์หรือหนี้สิน พร้อมด้วยการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสม

อย่างไรก็ตาม ในบางกรณี (ที่ค่อนข้างจำกัด) อาจจำเป็นที่จะยังคงรับรู้ส่วนประกอบที่โอนของสินทรัพย์หรือหนี้สินต่อไป พร้อมกับหนี้สินหรือสินทรัพย์สำหรับเงินที่ได้รับ (หรือจ่าย) พร้อมด้วยการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสม



บทที่ 6 - การวัดค่า

บทนี้ได้บรรยายหลักการวัดค่าหลายหลักการ และอธิบายถึงปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการเลือกหลักการวัดค่า

หลักการวัดค่าตามต้นทุนเดิม (Historical cost)

- ต้นทุนเดิมอาศัยข้อมูลทั้งหมดหรือบางส่วนที่ได้มาจากราคาของรายการหรือเหตุการณ์อื่นที่ทำให้เกิดรายการที่ต้องวัดค่านั้น
- ต้นทุนเดิมของสินทรัพย์จะลดลงหากสินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า และต้นทุนเดิมของหนี้สินจะเพิ่มขึ้นหากหนี้สินนั้นสร้างภาระเพิ่มมากขึ้น
- แนวทางหนึ่งในการนำหลักการวัดค่าตามต้นทุนเดิมไปประยุกต์กับสินทรัพย์ทางการเงินและหนี้สินทางการเงินคือการวัดค่าด้วยราคาทุนตัดจำหน่าย

สรุปการเปลี่ยนแปลง

กรอบแนวคิดฉบับเดิมได้มีการรวมเรื่องแนวทางของการวัดค่าเพียงเล็กน้อย

ทั้งนี้กรอบแนวคิดฉบับปรับปรุงได้บรรยายถึงหลักการวัดค่าแต่ละประเภทว่าเป็นการให้ข้อมูลอะไรกับผู้ใช้ และอธิบายปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการเลือกหลักการวัดค่า

หลักการวัดค่าตามมูลค่าสภาพปัจจุบัน (Current value)

- มูลค่าสภาพปัจจุบันอาศัยข้อมูลที่ปรับให้เป็นปัจจุบันเพื่อสะท้อนสภาพ ณ วันที่วัดค่า
- หลักการวัดค่าตามมูลค่าสภาพปัจจุบัน ได้แก่

มูลค่ายุติธรรม (Fair value)

- มูลค่ายุติธรรมคือราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินจากรายการในสถานการณ์ปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดค่า
- มูลค่ายุติธรรมสะท้อนความคาดหวังในปัจจุบันของผู้ร่วมตลาดเกี่ยวกับจำนวนเงิน จังหวะเวลาและความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดอนาคต

มูลค่าจากการใช้ (สำหรับสินทรัพย์) มูลค่าปฏิบัติตามภาระ (สำหรับหนี้สิน)*

- มูลค่าจากการใช้และมูลค่าปฏิบัติตามภาระสะท้อนความคาดหวังในปัจจุบันเฉพาะกิจการ (entity-specific) เกี่ยวกับจำนวนเงิน จังหวะเวลาและความไม่แน่นอนของกระแสเงินสดอนาคต

ต้นทุนปัจจุบัน (Current cost)

- ต้นทุนปัจจุบันสะท้อนจำนวนเงินปัจจุบัน ซึ่งคือ
 - สิ่งตอบแทนที่จะจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์เทียบเท่า
 - สิ่งตอบแทนที่จะได้รับจากเข้ารับภาระหนี้สินเทียบเท่า

*Value in use (for assets)

Fulfilment value (for liabilities)

บทที่ 6 - การวัดค่า

ปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการเลือกหลักการวัดค่า ประกอบด้วย **ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ**และ**ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม**เพราะจุดมุ่งหมายคือการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์กับนักลงทุน ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้อื่น

ปัจจัยที่ใช้พิจารณาในการเลือกหลักการวัดค่า

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ

ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของข้อมูลที่ได้จากหลักการวัดค่าจะได้รับผลกระทบจาก

ลักษณะของสินทรัพย์หรือหนี้สิน

- ความผันแปรของกระแสเงินสด
- ความอ่อนไหวของมูลค่าต่อปัจจัยตลาดหรือความเสี่ยงอื่น
- ตัวอย่างเช่น ต้นทุนตัดจำหน่ายไม่สามารถให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเกี่ยวกับอนุพันธ์

การก่อให้เกิดกระแสเงินสดอนาคต

- ไม่ว่ากระแสเงินสดจะถูกสร้างโดยตรง หรือโดยอ้อมที่ใช้ร่วมกันกับทรัพย์สินเชิงเศรษฐกิจอื่น
- ลักษณะกิจกรรมทางธุรกิจของกิจการ
- ตัวอย่างเช่น หากสินทรัพย์ถูกใช้ร่วมกันเพื่อผลิตสินค้าหรือบริการ ต้นทุนเดิมจะสามารถให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเกี่ยวกับการคำนวณกำไรในระหว่างรอบระยะเวลา

ความเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรม

หลักการวัดค่าสามารถให้ข้อมูลที่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้หรือไม่นั้น อาจได้รับผลกระทบจาก

ความไม่สอดคล้องของการวัดค่า

- หากงบการเงินมีความไม่สอดคล้องของการวัดค่า (การจับคู่อย่างไม่เหมาะสมทางการบัญชี) งบการเงินอาจไม่เป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมในบางแง่มุมของฐานะการเงินและผลการดำเนินงานการเงินของกิจการ

ความไม่แน่นอนของการวัดค่า

- ไม่จำเป็นต้องกีดกันการใช้หลักการวัดค่าที่ให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ
- แต่ในกรณีที่ระดับความไม่แน่นอนของการวัดค่าสูงมาก อาจมีความเหมาะสมที่จะพิจารณาเลือกหลักการวัดค่าที่แตกต่างออกไป

การเลือกหลักการวัดค่า

ในการเลือกหลักการวัดค่า จำเป็นต้องพิจารณาธรรมชาติของข้อมูลที่หลักการวัดค่านั้นจะให้ทั้งในงบฐานะการเงินและงบผลการดำเนินงานการเงิน

ความสำคัญเชิงเปรียบเทียบของแต่ละปัจจัยที่ใช้พิจารณาขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมในแต่ละกรณี

การพิจารณาเรื่องปัจจัยและเรื่องข้อจำกัดด้านต้นทุนมักจะส่งผลให้การเลือกหลักการวัดค่าที่แตกต่างกันสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้และค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกัน

ข้อจำกัดด้านต้นทุน

ต้นทุนสร้างข้อจำกัดสำหรับการตัดสินใจการรายงานทางการเงินเช่นใด ต้นทุนก็สร้างข้อจำกัดสำหรับการเลือกหลักการวัดค่าเช่นกัน

บทที่ 7 - การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

บทนี้ได้รวมแนวคิดของการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล และแนวทางของการรวมรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

งบกำไรขาดทุน

- งบกำไรขาดทุนเป็นแหล่งข้อมูลหลักเกี่ยวกับผลการดำเนินงานการเงินของกิจการสำหรับรอบระยะเวลารายงาน
- กำไรหรือขาดทุนสามารถเป็นส่วนหนึ่งของงบผลการดำเนินงานงบเดียว หรืองบกำไรขาดทุนที่แสดงแยกต่างหาก
- งบผลการดำเนินงานการเงินประกอบด้วยยอดรวม (ยอดรวมย่อย*) สำหรับกำไรหรือขาดทุน
- โดยหลักการแล้ว รายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดจะจัดประเภทและรวมอยู่ในงบกำไรขาดทุน

กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

- ในบางสภาพแวดล้อมที่เป็นข้อยกเว้น คณะกรรมการฯ อาจตัดสินใจที่จะไม่รวมรายได้และค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน โดยให้รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าสภาพปัจจุบันของสินทรัพย์หรือหนี้สินรวมอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น
- คณะกรรมการฯ อาจทำการตัดสินใจตามที่กล่าวข้างต้น หากการทำเช่นนั้นทำให้งบกำไรขาดทุนให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่าหรือเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมดีกว่า

การจัดประเภทใหม่ (Recycling)

- โดยหลักการแล้ว รายได้และค่าใช้จ่ายซึ่งรวมอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในรอบระยะเวลาหนึ่งอาจถูกจัดประเภทใหม่ในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาอนาคต หากการทำเช่นนั้นทำให้งบกำไรขาดทุนให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่าหรือเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมดีกว่า
- เมื่อการจัดประเภทใหม่ในงบกำไรขาดทุนไม่ได้ส่งผลทำให้ข้อมูลมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากกว่าหรือเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมดีกว่า คณะกรรมการฯ อาจตัดสินใจให้รายได้และค่าใช้จ่ายซึ่งรวมอยู่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นจะไม่มีการจัดประเภทใหม่ในภายหลัง

สรุปการเปลี่ยนแปลง

บทนี้เป็นบทใหม่

การสื่อสารที่ดีขึ้น

ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่าย ถูกสื่อสารผ่านการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพของข้อมูลในงบการเงินทำให้ข้อมูลนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจมากขึ้น และนำมาซึ่งความมั่นใจอันเที่ยงธรรมของสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการ

กรอบแนวคิดฉบับปรับปรุงได้รวมแนวคิด ซึ่งบรรยายว่าข้อมูลนั้นต้องแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินอย่างไร

คณะกรรมการฯ ยังคงมีแผนงานที่อยู่ระหว่างการศึกษามากมาย แผนงาน ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับการสื่อสารที่ดีขึ้น เพื่อให้ข้อมูลการเงินนั้นเป็นประโยชน์มากขึ้นกับนักลงทุน ผู้ให้กู้และเจ้าหนี้อื่น รวมถึงปรับปรุงการสื่อสารข้อมูลนั้นให้ดีขึ้น

*ใช้ในกรณีที่กิจการเลือกจัดทำงบผลการดำเนินงานการเงินงบเดียว (งบกำไรขาดทุนและกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น)